



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15586.000795/2005-11
Recurso nº 159.968 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.276 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2010
Matéria IRPJ e outros
Recorrente ELKEM PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003. 2004

BENEFÍCIO FISCAL. SUDENE. REVOGAÇÃO.

Uma vez comprovado que, por decisão administrativa irrecorrível, a Recorrente teve revogado o benefício fiscal de redução do IRPJ e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro de exploração, revela-se correta a lavratura de auto de infração para exigência dos valores indevidamente reduzidos a título desse tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Viviane Vidal Wagner - Presidente

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

EDITADO EM: 02/09/2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Fernando Luiz Gomes de Matos e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ, referentes aos anos-calendário de 2003 e 2004, tendo em vista a anulação do benefício de Incentivo de Redução do IRPJ e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro de exploração, em virtude da pessoa jurídica não estar localizada em município abrangido pela área da SUDENE. Não foi exigida multa de ofício no presente lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 490-500):

1- DA AUTUAÇÃO

Contra a interessada acima qualificada, foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fis. 330/334) por meio do qual foi exigido o crédito tributário no valor de R\$ 6.969.298,69, acrescido de juros de mora, conforme art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, no valor de R\$ 1.600.185,62, totalizando R\$ 8.569.484,31.

A ação fiscal originou-se do MPF 0720100100220/05, e, de acordo com descrição dos fatos contida no auto em causa (fl. 331), deveu-se à constatação de que fora anulada pela Receita Federal do Brasil a concessão do benefício de Incentivo de Redução do IRPJ e adicionais não restituíveis, incidentes sobre o lucro da exploração, em virtude de a interessada não estar localizada em município abrangido pela área da SUDENE, conforme Termo de Verificação anexo ao auto.

Fatos Geradores: 31/12/2003 e 31/12/2004

[...]

O Termo de Verificação mencionado possui, em síntese, os seguintes elementos;

HISTÓRICO

Em 21/05/2003, a interessada requereu, nos termos do Decreto nº 4.213/2002, o reconhecimento do direito à redução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, conforme disposto na Instrução Normativa nº 267, de 23 de novembro de 2002, originando o Processo Administrativo nº 13770.000287/2003-50 (fls. 36).

O pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ foi instruído com o Laudo Constitutivo nº 0114/2003, expedido, em 31/03/2003, pela Inventariança Extrajudicial da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - Ministério da Integração Nacional, que atestava que o contribuinte atendia à seguinte condição: Modernização de empreendimento industrial na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) (fls. 37 a 40).

Em 03/09/2003, emitiu-se o Parecer SEORT nº 1.116/2003 propondo à Delegada da Receita Federal em Vitória/ES o reconhecimento do direito pleiteado, tendo em vista o Laudo Constitutivo nº 0114/2003 e o contido no artigo 77 da IN SRF 267, de 23 de outubro de 2002 (fls. 41 a 43).

Assim, foi exarado pela Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, despacho decisório reconhecendo o direito da interessada à redução do IRPJ e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, conforme determinado na Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001 (fl. 44).

No entanto, em 23/12/2003, a Inventariança Extrajudicial da Extinta SUDENE, do Ministério da Integração Nacional, enviou o Ofício nº 1.438/2003 ao Delegado da Receita Federal em Vitória/ES informando sobre o cancelamento do Laudo Constitutivo nº 0114/2003, por não ter amparo legal (fls. 46 e 47), uma vez que a interessada, estabelecida no Município de Serra (ES), não se localizava em área de atuação da extinta SUDENE, delimitada pela Lei nº 9.690 de 15 de julho de 1998 (11.48). Destarte, foi emitido o Parecer SEORT 338/2004 (fl. 49) que propôs à Delegada da Receita Federal em Vitória/ES o cancelamento do Parecer SEORT nº 1116/2003.

Em consequência, em 05/03/2004, a Delegada da Receita Federal em Vitória/ES emitiu um novo despacho decisório, cancelando o despacho decisório anterior, o que implicou no não reconhecimento do direito à redução do IRPJ pleiteada pela interessada. Ou seja, a concessão do benefício inicialmente concedido foi anulada (fl. 50).

A interessada foi cientificada dessa decisão em 03/05/2004 (fl. 51), tendo apresentado, em 28/05/2004, Manifestação de Inconformidade (fls 52 a 55) para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ.

Com o advento do Decreto nº 4.985/2004 e a consequente extinção da Inventariança Extrajudicial da extinta Sudene, grande parte de suas atribuições foram transferidas para a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE). Dentre tais atribuições, o artigo 30 inciso I Decreto nº 4.985/2004 expressamente confere à ADENE competência para gerir e administrar contratos, ajustar convênios celebrados no âmbito da extinta SUDENE, referentes aos incentivos de redução do imposto de renda disciplinados pela Medida Provisória nº 2.199-14/2001.

Em 15/06/2004, a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE), em virtude de suas atribuições, emitiu o Ofício nº 406/2004 (fl. 56) comunicando ao Delegado da Receita Federal em Vitória/ES a expedição da Portaria nº 73/2004 (fl. 57) anulando o Laudo Constitutivo nº 0114/2003 expedido em favor do contribuinte, que reconhecia o direito à redução do Imposto sobre a Renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, em cumprimento à

recomendação constante do Parecer de nº 034/2004 (fls 58 a 73) da Procuradoria Federal junto à ADENE, pelo fato de a interessada não atender os requisitos legais exigidos no que tange à abrangência espacial da concessão do referido benefício.

Em 19/07/2004, a ADENE emitiu o Ofício nº 568/2004 01.74) comunicando ao Delegado da Receita Federal em Vitória/ES a expedição da Portaria nº 091/2004 (015) tornando sem efeito a anulação do Laudo Constitutivo nº 0114/2003, em cumprimento à recomendação do Parecer nº 69/2004 (fls.76 a 80) da Procuradoria Federal junto a ADENE.

Esse parecer propôs ainda que fosse aberto prazo para que a interessada apresentasse manifestações finais e que posteriormente fosse proferida uma nova decisão acerca da manutenção ou anulação do laudo constitutivo

Em 23/12/2004, a ADENE emitiu o Ofício nº 1192/2004 (fls 81 a 85) comunicando ao Delegado da Receita Federal em Vitória/ES que fora julgado improcedente, por unanimidade, o recurso interposto pela interessada e, deste modo, procedeu-se de forma definitiva, na esfera administrativa, à anulação do Laudo Constitutivo nº 0114/2003

Em 25/08/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ lavrou o Acórdão nº 8.281/2005 (fls 86 a 93) indeferindo a manifestação de inconformidade do contribuinte, ou seja, manteve o decidido no Despacho Decisório emitido pela Delegada da Receita Federal em Vitória/ES com base no Parecer SEORT nº 338/2004, que cancelou o benefício fiscal pleiteado pela interessada desde a data inicial de sua concessão.

Em 23/09/2005, a interessada foi cientificada do indeferimento de sua Manifestação de Inconformidade, tomando definitiva, na esfera administrativa, a decisão que cancelou o benefício de redução do imposto de renda (fls.86/93).

DA DELIMITAÇÃO ESPACIAL DO INCENTIVO

A redução da base de cálculo do IRPJ aplicável aos empreendimentos instalados na área de atuação da extinta SUDENE, prevista em lei (Lei no 3.692, de 1959), possui nítida finalidade de reduzir as desigualdades sociais e regionais, atendendo aos primados da construção de uma sociedade justa e solidária e do desenvolvimento nacional, conforme previsto na Medida Provisória nº 2.199-14.

Por ser um incentivo que implica a exoneração de pagamento de imposto, pela forma de redução de base de cálculo, correspondendo a uma isenção parcial, a norma que o prevê modifica a regra-matriz de incidência do IRPJ, implicando em exclusão de crédito tributário. Contudo, a incidência do benefício está restrita a uma região geográfica delimitada pela própria lei, qual seja: área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE.

Este foi o critério espacial eleito pelo legislador como sendo o limitador da localização dos empreendimentos que estariam legitimados a requerer o benefício. Verdadeiro requisito que legitima o benefício, por se tratar de instrumento de desenvolvimento regional.

Veja que tal conclusão é decorrente de aplicação do preceito estabelecido no art. 111, inciso II, do CTN, que restringe o método de interpretação em casos de outorga de isenção ao literal/gramatical.

Ademais, a redução das bases de cálculo (isenção parcial) em debate é de caráter individual dependendo, para ser efetivada, em cada caso, de despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual a pessoa jurídica faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previsto na lei

De se notar que a Lei nº 9690, de 1998, foi taxativa e exaustiva ao incluir apenas os municípios do norte do Estado do Espírito Santo na área de atuação da SUDENE. Nenhum município ao sul do Rio Doce foi contemplado.

Desse modo, para que fosse legítimo o gozo do incentivo, o contribuinte deveria cumprir o requisito de estar situado na área de atuação da extinta SUDENE, que não abrange nenhum município situado ao sul do Rio Doce, no caso do Estado do Espírito Santo.

DA ANULAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

Por despacho que efetive o gozo do incentivo deve-se entender o ato administrativo (ato-norma) emanado da autoridade tributária que, à vista de requerimento da interessada, reconheça o direito ao gozo do benefício, isto é, declare que os requisitos e condições previstos em lei se fazem presentes.

Por se tratar de matéria tributária, tal ato administrativo é vinculado, adstringindo-se a declarar os benefícios fiscais previstos em lei. No caso, deveria limitar-se a reconhecer o incentivo aos empreendimentos localizados na área da extinta SUDENE.

Contudo, assim não se procedeu em primeiro momento, pois reconheceu-se, indevidamente, benefício para empreendimento situado em área diversa da estabelecido na lei. Tal proceder implicou no posterior — e necessário — cancelamento (anulação) do despacho decisório.

Repisa-se, o reconhecimento do benefício fiscal se deu em confronto com a lei, no que concerne à delimitação espacial. Mas, não se tratou de critério jurídico aplicado no âmbito da Delegacia da Receita Federal em Vitória (DRF/VIT). A rigor, o despacho da autoridade tributária se fundou em laudo que afirmava que o empreendimento se localizava na área de atuação da extinta SUDENE.

Não houve, entre o primeiro Despacho Decisório nº 1116/2003 que reconhecia o benefício e o de nº 338/2004 que reviu (anulando o primeiro), qualquer mudança de critério jurídico de concessão, mas sim o acolhimento de situação de fato que não correspondia à verdade material, no que atine à localização do empreendimento na área de atuação da extinta SUDENE. A rigor, o Despacho Decisório nº 1116/2003, sobre violar a disposição legal, o fez também por ter-se assentado em fatos que não foram corretamente descritos nos laudos constitutivos e no requerimento. Portanto, o Despacho nº 1116/2003 que reconheceu, de forma indevida, o benefício fiscal incorreu em nulidade por duas razões:

a) Ilegalidade do objeto, por ter produzido resultado em violação de lei, que limitava o incentivo à área de atuação da extinta SUDENE;

b) Inexistência dos motivos, em razão de a assertiva inserida no requerimento da interessada e nos laudos emitidos pelo Ministério da Integração Nacional, de que o empreendimento estava localizado na área da extinta SUDENE, ser materialmente inexistente.

O despacho que reconheceu o benefício, assentado na desacertada afirmação contida nos laudos do Ministério da Integração Nacional de que "o empreendimento estava na área de atuação da extinta SUDENE", por ser maculado de vício de legalidade, exigiu o seu cancelamento (anulação). Como se vê, a revisão dos benefícios não se promoveu por motivo de oportunidade ou conveniência, mas em razão dos vícios de legalidade detectados. Portanto, trata-se de anulação, importando em dever de anular para a administração (Lei nº 9.784, de 1999, art. 53).

Ademais, não se pode objetar que haveria direito adquirido ante a circunstância de despacho anterior que reconheceu, de forma indevida, o benefício. É que sendo desconforme a lei, insuscetível de convalidação, do despacho decisório não se conformaram quaisquer direitos subjetivos. É que de ato nulo, praticado em desconformidade com a lei, não nasce direito algum aos supostos beneficiários. A corroborar tal assertiva tem-se o art. 179 do CTN.

Conclui-se, pois que o despacho que cancelou (anulou) o anterior produz efeitos retroativos, impondo-se o lançamento das Importâncias que deixaram de ser recolhidas.

Frisa-se, por último, que o lançamento não deverá impor multa de mora ou de ofício, a não ser que se comprove dolo, fraude ou simulação por parte dos sujeitos passivos (CTN, art. 179, § 2º, c/c art. 155).

DA ORIENTAÇÃO SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

Em decorrência de consulta interna, em 15 de julho de 2005, foi aprovado o Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 462/2005 (fls. 95/123), elaborado no âmbito do Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em

Vitória/ES (SEORT), com as seguintes orientações sobre a interpretação da legislação tributária:

- *O despacho que cancelou os benefícios fiscais atinentes à redução de base de cálculo do IRPJ, típico das empresas localizadas na área da extinta SUDENE, por inobservância dos requisitos legais – localização geográfica –, verdadeiro pressuposto de legitimação para o gozo/ aproveitamento do incentivo, tem natureza de invalidação/ anulação.*
- *Por se tratar de anulação ("amulamento" ou cancelamento) de ato administrativo nulo, pelo objeto e pela inexistência dos motivos, os efeitos são retroativos, ex tunc, portanto.*
- *O plena gozo da redução deve ser tido como jurídico e assente com ordenamento apenas e tão-só quando o requerimento preencher os requisitos/pressupostos de sua admissibilidade, que, entre outros, requer a localização do empreendimento dentro da área da extinta SUDENE.*
- *Transcorrido o prazo de trinta dias, após a regular ciência do despacho que cancelou o benefício, sem que a interessada tenha interposto impugnação, tem-se por configurada e aperfeiçoada a preclusão temporal, tornando definitiva a decisão em âmbito administrativo.*

Em 18/07/2005, a Delegada da Receita Federal em Vitória/ES emitiu um despacho (fls. 124), para ciência e adoção dos procedimentos que se fizessem necessários, no âmbito do Serviço de Fiscalização, relativamente a todos os contribuintes que se enquadrassem na situação objeto da orientação contida no Parecer SEORT nº 462/2005.

Esclarecemos que quanto à interessada em epígrafe tornou-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da DRJ que denegou a sua manifestação de inconformidade, restando ser constituído o crédito tributário porventura não adimplido, com acréscimo de juros de mora.

DO PROCEDIMENTO FISCAL DE DILIGÊNCIA

Em atenção a intimação, a interessada, em 03/03/2005, prestou as seguintes informações, referentes aos anos-calendário de 2003 e 2004 (fls. 146):

1. *"Referente ao item 1 do Termo de Diligência Fiscal - não é possível apresentar os lançamentos de ajuste, pois até a presente data ainda não foram efetuados os lançamentos de ajuste, tornando sem efeito o benefício de redução do imposto."*
2. *"Referente ao item 2 do Termo de Diligência Fiscal - em função dos esclarecimentos prestados no item 1, não foram pagos DARF's para complementar os valores devidos sem a fruição do benefício."*
3. *"Referente ao item 3 do Termo de Diligência Fiscal - segue em anexo, as planilhas com demonstrativo, por período de*

apuração, indicando o valor do Lucro da Exploração sujeito à redução de 75%, o valor do imposto, inclusive adicional devido (apurado com base no Lucro Real), o valor da parcela de redução do imposto de renda (apurado com base no Lucro da Exploração) bem como os créditos compensados em função da parcela de redução do imposto "

Constatou-se que a interessada não efetuou o recolhimento dos valores correspondentes as parcelas deduzidas do imposto de renda, inclusive adicional, a título do benefício supracitado, nem fez qualquer registro ou lançamento contábil para reconhecimento de ajustes em sua contabilidade que tomem sem efeito a redução do imposto de renda, referente aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Em face de a interessada não haver procedido aos ajustes contábeis e aos recolhimentos das parcelas do Imposto de Renda devidas pelo cancelamento do benefício de redução, cabe à Secretaria da Receita Federal efetuar o lançamento, de ofício, do crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) referente as parcelas reduzidas com base no Lucro da Exploração.

[...]

II - DA IMPUGNAÇÃO

Regulamente cientificada em 14/12/2005 (fl.330), apresenta a interessada, em 11/01/2006, impugnação ao auto de infração (fls.337/367), alegando, inicialmente, que:

a) o benefício em causa foi regulamente concedido, na forma de isenção onerosa por prazo certo, não podendo ser revogada a qualquer tempo;

b) ainda que se admita seu cancelamento, este jamais poderia ter efeitos retroativos para atingir períodos de apuração em que a situação fática jurídica decorrente da condição que ostentava, por força do Laudo Constitutivo e do reconhecimento da SRF, de beneficiária do IRPJ a pagar, restava definitivamente constituída; e à época dos fatos analisados, ostentava regularidade plena e absoluta, e o cancelamento do Laudo Constitutivo se deu por mera alteração de critério jurídico de interpretação por parte da ADENE.

Na impugnação são desenvolvidos, às fls.340/345, os seguintes tópicos: Breve Histórico da SUDENE, sua Área de Atuação e a Criação da ADENE, O Regime dos Incentivos Fiscais da SUDENE e ADENE e Da Abrangência Espacial da Concessão do Benefício.

A interessada apresenta, ainda, as seguintes alegações:

Do Ato Jurídico Perfeito de Reconhecimento de um Direito

a) o benefício em causa não se constitui em um tipo de favor fiscal e reconhecimento de um direito passível de revogação ou alteração de termos a qualquer tempo, como bem ilustrou o próprio Parecer Seort nº 1.116/2003, da DRF/Vitória/ES;



b) esse direito, uma vez plenamente reconhecido pela Administração Pública, perfaz-se em direito adquirido, posto que advindo do exercício de uma faculdade onerosa que, uma vez adimplida integralmente, da margem ao surgimento de um direito pleno e absoluto a ser exercido;

c) esse entendimento é extraído do art.6º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil:

Art.6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 2º Consideram-se adquiridos os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixado, ou condição preestabelecida inalterável, a arbitrio de outrem.

d) sendo direito adquirido, decorrente do exercício de uma faculdade onerosa por sujeito capaz, com objeto lícito, e na forma prescrita ou não defesa à lei, configuram-se, tanto o Ato Administrativo da Inventariança Extrajudicial da SUDENE em emitir o Laudo Constitutivo, quanto o da Secretaria da Receita Federal em reconhecer o seu direito de reduzir o valor a recolher a título de Imposto de Renda em 75% (setenta e cinco por cento) em atos jurídicos perfeitos, portanto, não sujeitos a revogação como fossem meras normas administrativas;

e) o ato jurídico perfeito decorrente de reconhecimento de um direito está também, protegido pelo art.5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988;

f) o próprio Supremo Tribunal Federal, a respeito do privilégio da garantia da segurança jurídica, em hipótese análoga à revogação de que se trata, nos autos do RE nº 197.917-8/SP, decidiu, em controle difuso, pelo privilégio da garantia de situação jurídica, tida por inconstitucional, até momento ulterior em que não mais adviriam efeitos deletérios para partes submetidas às normas impugnadas;

g) aceitar a interpretação sustentada no Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 462/2005, que fundamenta a presente autuação, é aceitar que os princípios constitucionais e seus comandos não prevaleçam para dar guarida a situações ensejadoras da proteção do direito, o que é repellido pela lei, pela jurisprudência e pela doutrina.

h) não é possível classificar a conduta da administração pública como moral, eficiente e respeitante da segurança jurídica, tendo em vista a doutrina e o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP nº 300.116/SP, repetido às fls.353/354;

i) no mesmo sentido, tem-se como exemplo a seguinte jurisprudência dos Tribunais Superiores:

ADMINISTRATIVO — ENSINO -

II - Na avaliação da nulidade do ato administrativo é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que se coloque em harmonia com os cânones da estabilidade das relações jurídicas, da boa-fé e outros valores necessários à perpetuação do estado de direito.

j) no caso em tela, foi invertido o princípio da segurança jurídica como se fosse proteção dirigida à administração pública, e não princípio garantidor da sociedade. Isto porque a administração interpreta os arts. 53 e 54 da Lei n. 9.784/99, como se tais dispositivos condenassem a sociedade a conviver permanentemente com a incerteza de anulação de atos administrativos pelo prazo de 5 anos, sem garantia nenhuma, em tal período, o que não encontra respaldo no Direito Constitucional.

l) assim, impõe-se reconhecer como imutável e irrevogável o ato administrativo que reconheceu o seu direito de reduzir o pagamento do Imposto sobre a Renda calculado com base no lucro da exploração de empreendimento cujo projeto foi aprovado pelo Ministério da Integração Nacional como prioritário para o desenvolvimento regional foco de atuação estatal específica da ADENE, através do ato administrativo da Inventariança Extrajudicial da SUDENE (Laudo Constitutivo nº 114/2003) e do Parecer SEORT nº 1.116/2003, da DRF/VIT/ES.

Dos Períodos de Aproveitamento do Benefício Fiscal Antes e Depois do Cancelamento dos Laudos Constitutivos e da Revogação do Parecer SEORT nº 1.116/2003

a) não pairam dúvidas sobre a impossibilidade de retroação dos efeitos da concessão do benefício, atingindo os períodos de apuração anteriores ao cancelamento dos Laudos Constitutivos pela Diretoria Colegiada da ADENE, com a publicação no D.O.U. de 29.12.2004, da Portaria nº 146/2004, ou seja, em relação aos períodos de apuração de 2003 e 2004, objeto da presente autuação;

b) com cancelamento do benefício concedido, exclusivamente, com base em mudança de interpretação dos mesmos fundamentos jurídicos que, de fato, legitimaram a concessão inicial do Laudo Constitutivo e o reconhecimento na esfera da SRF pelo Parecer SEORT nº 1.116/2003, estaria sendo revogado o ato de reconhecimento de um direito, sendo certo que, em nenhuma ocasião foi indicada violação ou não atendimento a qualquer das normas que estabeleciam as condições onerosas para a fruição do benefício fiscal em face do empreendimento apresentado, empreendimento esse considerado prioritário para o desenvolvimento regional;

c) da leitura dos arts. 58 e 60 da Instrução Normativa SRF no 267, de 23/12/2002, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do IRRJ, depreende-se que, caso não haja análise pela autoridade competente do pedido de reconhecimento do direito ao benefício de isenção do Imposto de Renda no prazo estabelecido no § 2º, a empresa automaticamente se beneficia da isenção e, caso, posteriormente, seja o mesmo indeferido, o

lançamento ex officio para a cobrança dos valores que passam a ser devidos face a seu indeferimento não alcançam o período em que a empresa estava em pleno gozo da redução;

d) tendo sido o seu direito expressamente reconhecido pelo Parecer SEORT nº 1116/2003, ficou assegurado o gozo da isenção nesse período, de maneira que, eventual posterior decisão denegatória não tem o condão de permitir a cobrança de débitos dessa natureza referentes ao período em que estava vigente a isenção;

e) tal entendimento encontra amparo, ainda, no disposto no art.146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

f) depreende-se da norma supracitada que, havendo mudança na valoração dos critérios jurídicos que implicarem alteração no quantum da obrigação tributária, estas somente poderiam ser aplicadas a lançamentos futuros não se podendo falar em retroação para modificar relações jurídicas perfeitas e acabadas firmadas com base nas disposições legais válidas vigentes à época da ocorrência do fato gerador;

g) decorre destas disposições, portanto, que no caso em que o referido pedido de reconhecimento do direito foi devidamente apreciado e deferido, embasado em laudo constitutivo emitido pelo Ministério da Integração Nacional a Secretaria da Receita Federal não dispõe de embasamento legal para realizar qualquer tipo de exigência em relação ao IRPJ que deixou de ser recolhido com base na concessão do referido benefício até a data do ato em que se intenta sua revogação no caso IRPJ dos períodos de apuração de 2003-2004;

Da impossibilidade de revogação de isenções onerosas a prazo certo

a) a hipótese de que se trata é classificada, indiscutivelmente, como uma isenção parcial onerosa a prazo certo por tratar-se de norma que visa excluir da incidência tributária, em parte, através da redução de seu critério quantitativo, fato jurídico que normalmente ensejaria o pagamento de tributo, no caso, auferir lucro oriundo da exploração de empreendimento industrial;

b) o próprio Laudo Constitutivo nº 114/2003, emitido pelo Ministério da Integração Nacional, reconhece, em seu item 7, a "Condição onerosa atendida" para Elkem e Carboidratos, para a fruição da redução do IRPJ, qual seja, a "Modernização de empreendimento industrial na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE";

c) não obstante, tal benefício também é condicionado, pois a Portaria nº 855/94, da SUDENE, que consolida as disposições sobre os incentivos da Redução e Isenção do Imposto de Renda, aplicáveis aos benefícios em questão, traz as seguintes disposições:

Art.25 - O valor do imposto que deixar de ser pago em empresa, a qual somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital social (Decreto-lei nº1.598/77, art.19. § 3º).

§ 3º- O valor da redução ou isenção deverá ser aplicado em atividade diretamente ligada à produção, na área de atuação da SUDENE (Decreto-lei no 64.214/69 art. 9º § 2º).

d) conclui-se, pois, que no benefício em tela existe flagrante onerosidade, visto que o contribuinte que deles usufrui deve atender a inúmeros requisitos previstos nas normas instituidoras dos benefícios. Assim, a isenção concedida é condicionada ao cumprimento de exigências, ou seja, o gozo dos benefícios é condicionado à verificação de determinadas situações jurídicas por parte do contribuinte, diferenciando esta isenção das outras, de caráter geral e não-oneroso;

e) o ato administrativo de reconhecimento do direito à redução do imposto de renda, consubstanciado no Parecer SEORT nº 1.116/2003, era condição necessária à fruição do benefício, amparado no Laudo Constitutivo no Ministério da Integração Nacional, conforme disposto no artigo 1º e parágrafos da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, estando igualmente sujeito ao mesmo regime jurídico;

f) com base nas disposições do art.178 do CTN é inadmissível a revogação a qualquer tempo da isenção parcial onerosa a prazo certo que lhe foi concedida motivada pela previsão legal da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, que, atendida, foi apenas confirmada pela administração pública;

g) a respeito, apresenta às fls.361 e 362 os ensinamentos de Luciano Amaro, Aliomar Baleeiro e Roque A. Carraza,

h) a jurisprudência é pacífica sobre a impossibilidade de ser revogada por lei, uma isenção condicionada concedida por prazo certo, conforme Acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (reproduzidos às fls.364/365),

i) tendo sido exercido no prazo legal, conforme os requisitos previstos na Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e na Instrução Normativa SRF nº 267/2002 e, tratando-se de projeto elencado no Decreto nº 4.213/2002 como sendo prioritário para o desenvolvimento regional, exsurge do Parecer SEORT nº 1.116/2003, que reconheceu o direito à fruição do benefício fiscal até dezembro de 2012, o seu direito adquirido ao aproveitamento do benefício fiscal na forma inicialmente concedida, decorrente de ato jurídico perfeito, protegido pelo art. 178 do CTN e pelo art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição

Federal, uma vez cumpridas todas as exigências acessórias periódicas previstas em lei;

j) conforme sustentado anteriormente, a revogação do benefício não se deu em função de nenhum erro de fato, vez que preenchidos todos os requisitos previstos em lei, muito menos de direito, vez que a interpretação das normas realizada anteriormente pelo Ministério da Integração Nacional e pela Secretaria da Receita Federal reconheceram o direito ao benefício da redução do Imposto sobre a Renda;

l) tratando-se, portanto, de mera alteração de critério jurídico de interpretação da norma isencional, em especial no que concerne à "Delimitação Espacial do Incentivo", não há que se falar em possibilidade de revogação, conforme já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 71.889, da relatoria do Min. Luís Gallotti (Acórdão reproduzido à 11.366);

m) no caso em tela, a Administração Pública, que inicialmente havia concedido o benefício isencional com base em interpretação na qual entendia serem aplicáveis igualmente à área de atuação da ADENE os referidos benefícios, subitamente, com base em interpretação diversa, decorrente de alteração nos critérios de interpretação das normas, pretende revogar a isenção anteriormente concedida, por alteração na "Delimitação Espacial do Incentivo", sem atentar para as diversas relações jurídicas e direitos subjetivos decorrentes do ato anterior de reconhecimento do direito ao benefício.

Importante Posicionamento Doutrinário Acerca do Caso

- a) o Prof. Ricardo Lobo Torres, no Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 121 (cópia às fls.476/486), defende posição idêntica à desta impugnação, no sentido da impossibilidade do cancelamento do Laudo Constitutivo e do ato da SRF de reconhecimento do direito ao benefício (Parecer SEORT nº 1.116/2003), expondo com brilhantismo as razões que impõem conclusão no sentido da manutenção dos benefícios fiscais na forma concedida originalmente; e*
- b) também o Prof. Ives Gandra Martins adota o entendimento de que devem ser mantidos os benefícios fiscais e de que não é possível a efetivação de lançamentos em relação aos valores que deixaram de ser recolhidos em função da vigência regular dos benefícios, como no presente caso (Parecer publicado na Revista Dialética do Direito Tributário nº 114 - fls.462/475).*

Finalizando, a interessada requer sejam acolhidas as sua razões e declarada a nulidade do auto de infração em causa.

A 4ª Turma da DRJ Rio de Janeiro - I julgou procedente os lançamentos, por meio do Acórdão nº 12-14.138, assim ementado (v. fls. 488-489):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

É válido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142 do CTN e 10 e 59 do PAF.i

BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS POR PRAZO CERTO. CONDIÇÕES PARA O CANCELAMENTO.

A invalidação, o cancelamento ou a anulação de benefício fiscal concedido por prazo certo e em caráter oneroso pressupõem que se trata de ato ilegal. A sua revogação somente é vedada na prática de ato administrativo válido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário 2003, 2004

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. ÁREA DE ATUAÇÃO

Os benefícios fiscais relativos à redução do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, criados como incentivo ao desenvolvimento do Nordeste restringem-se às pessoas jurídicas com empreendimentos industriais para o desenvolvimento regional nas áreas de atuação da SUDENE, mesmo após a extinção desta.

ISENÇÃO ONEROSA. PRESSUPOSTOS NÃO ATENDIDOS.

Verificando-se que a interessada não satisfazia às condições para concessão do favor fiscal, este deve ser cancelado de ofício, constituindo-se o crédito tributário correspondente.

Intimada desse Acórdão em 05/06/2008 (fls. 511), a contribuinte apresentou em 04/07/2008 o Recurso Voluntário de fls. 512-541, repisando os argumentos apresentados por ocasião da sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator

O recursos é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Mérito

No presente processo, constituem questões incontroversas os seguintes fatos:

- a) Em 23/12/2004, a ADENE emitiu o Ofício nº 1192/2004 (fls.81 a 85) comunicando ao Delegado da Receita Federal em Vitória/ES que fora julgado improcedente, por unanimidade, o recurso interposto pela interessada e, deste modo, procedeu-se de forma definitiva, na esfera administrativa, à anulação do Laudo Constitutivo nº 0114/2003;
- b) Em 25/08/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ proferiu o Acórdão nº 8.281/2005 (fls.86 a 93) indeferindo a manifestação de inconformidade do contribuinte, ou seja, mantendo o decidido no Despacho Decisório emitido pela Delegada da Receita Federal em Vitória/ES com base no Parecer SEORT nº 338/2004, que cancelou o benefício fiscal pleiteado pela interessada desde a data inicial de sua concessão;
- c) Em 23/09/2005, a interessada foi cientificada do indeferimento de sua Manifestação de Inconformidade. Consequentemente, tornou-se definitiva, na esfera administrativa, a decisão que cancelou o benefício de redução do imposto de renda (fls.86/93), nos termos do art. 3º do Decreto nº 4.213, de 26/04/2002.

Diante do exposto, conclui-se que a contribuinte (ora Recorrente) perdeu definitivamente o direito a usufruir dos aludidos benefícios fiscais, desde a data inicial de sua concessão.

Sobre o tema, assim se pronunciou, com grande propriedade, o Acórdão recorrido (fls. 501-502):

O não reconhecimento do benefício da redução de que se trata foi efetuado, em 05/03/2004, através de Despacho da Delegada da Receita Federal em Vitória (fl.50), com base no Parecer SEORT nº 338/2004 (11.49). Através desse despacho, foi cancelado o despacho decisório anterior, de 16/09/2003 (fl.44). Ou seja, a concessão do benefício inicialmente concedida foi anulada.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade contra a decisão da Delegada da Receita Federal, que foi apreciada pela Delegacia de Julgamento, gerando Acórdão DRJ/RJO-I nº 8.281, de 25 de agosto de 2005, através do qual a solicitação da interessada foi indeferida (fls.86/93), sendo mantido o cancelamento do benefício fiscal.

O Decreto nº 4.213, de 26/04/2002 (que define os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta SUDENE, e dá outras providências) estabelece, em seu art. 3º:

Art. 3º O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-resituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal

do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional

§ 3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§ 4º Torna-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que denegar o pedido.

Assim, ainda que não mais seja cabível o questionamento sobre o Despacho Decisório de 05/03/2004, que anulou o benefício fiscal em causa, algumas considerações serão feitas a seguir [...]

Como se percebe, não cabe nos presentes autos discutir sobre o direito de a contribuinte (ora Recorrente) usufruir dos benefícios fiscais de redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-resituíveis incidentes sobre o lucro da exploração

No que tange à busca pela verdade material, convém dizer que tal busca também encontra limites, dentre os quais se menciona a previsão de prazos legais de preclusão probatória. Sobre o tema, assim ensina Helda Pedrita Araújo Azevedo e Silva (in Verdade Material e Prova no Processo Administrativo Fiscal, UnB, disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Biblioteca/monografias/helda_pedrita_araujo.pdf, acesso em 05.05.2010)

A criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar a manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. A busca da verdade poderia não ter fim. Daí porque as regras do direito colocam um ponto final no procedimento de busca da verdade, limitando-o mediante a imposição de prazos e limites à revisão das decisões proferidas

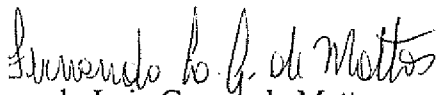
Tanto a autoridade administrativa como o contribuinte estão sujeitos a limitações procedimentais: o lançamento ou ato de aplicação de penalidade deve ser acompanhado por todas as provas documentais correspondentes, assim como a defesa do contribuinte também deve trazer os documentos comprobatórios de seus argumentos, sendo vedado fazê-lo posteriormente. Exceção a essa regra decorre das situações em que a prova documental deixou de ser juntada tempestivamente, tendo sido feita em outro momento processual por motivo de força maior, de direito superveniente ou para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Em qualquer desses casos, mediante petição que demonstre a ocorrência de qualquer das situações,

Assim, revela-se inteiramente razoável o reconhecimento da preclusão do direito de a contribuinte questionar as ocorrências impeditivas à fruição dos benefícios fiscais.

Não há, pois, que se cogitar da análise dos diversos argumentos constantes do presente recurso voluntário, pois todos eles versam sobre assuntos já preclusos na esfera administrativa.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso voluntário.


Fernando Luiz Gomes de Mattos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº : 15586.000795/2005-11

Interessado(a) : ELKEM PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção

Declaro que juntei aos autos o Acórdão nº 1401-00.276, (fls. _____/_____), e certifico que a cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil _____.

Em ____/____/____

ASSINATURA