



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000716/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.911 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente ACHE LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

SOBRESTAMENTO. VINCULAÇÃO POR DECORRÊNCIA. PROCESSOS APENSADOS E NA MESMA SEÇÃO DE JULGAMENTO.

Tendo em vista se tratar de processos vinculados e apensados, sob relatoria do mesmo Conselheiro Relator, na mesma situação (aguardando apreciação da Turma Ordinária) e Seção de Julgamento (1ª Seção de Julgamento), é desnecessário o sobrestamento do processo decorrente, o qual deve seguir apensado ao processo principal.

CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla.

LANÇAMENTO NA PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA O INDEFERIMENTO DE PERC. INEXISTÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO

Ausente previsão legal, a manifestação de inconformidade contra o indeferimento de PERC tem apenas efeito devolutivo.

ORDEM DE EMISSÃO DE CERTIFICADO DE INVESTIMENTO. PERC/FINAM. REDUÇÃO DE VALOR POR RECOLHIMENTO INCOMPLETO DO IMPOSTO

Constatado que a contribuinte não recolheu integralmente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o valor do incentivo fiscal deve ser proporcional ao imposto recolhido. Em consequência o excesso de destinação é considerado aplicação com recursos próprios e resulta na falta de recolhimento de parte do IRPJ devido no período.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO.

Somente é afastada a aplicação da multa de ofício nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. QUANTIFICAÇÃO. EFEITO CONFISCATÓRIO. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE. CARF. IMPOSSIBILIDADE
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2). Em decorrência, como se encontra prevista em preceito legal vigente, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não pode ser afastada por inconstitucionalidade, em razão de suposto efeito confiscatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de sobrestamento levantada pelo relator, que restou acompanhado somente pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Quanto ao mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, quanto à rejeição de preliminar de sobrestamento,.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo distribuído a este Conselheiro Relator por determinação da 1ª Turma da Câmara Superior via despacho de encaminhamento em razão do reconhecimento da sua vinculação por apensação ao PAF n.º 16624.000953/2006-74.

Referido despacho, aliás, apresenta de maneira bastante concisa os motivos da vinculação, veja-se (fls. 363/364 do *e-processo*):

Cuida-se, na espécie, de análise de providência demandada pela unidade preparadora – DERAT São Paulo/SP –, em face do conteúdo do Acórdão n.º 1301-004.264, de 11/12/2019, prolatado no bojo do PA 16624.000953/2006-74, de titularidade do mesmo contribuinte.

No caso, referido aresto, dentre outras decisões, determinou a remessa ao CARF, pela unidade preparadora, do PA 16095.000716/2007-10 para sorteio e julgamento do mérito do recurso voluntário, nos seguintes termos:

“O processo administrativo n.º 16095.000716/2007-10, que se refere ao lançamento de IRPJ por insuficiência de recolhimento, deve ser remetido ao CARF para sorteio e julgamento do mérito do respectivo recurso voluntário.”

Dita determinação derivou do exame de pedido de apensação do PA 16095.000716/2007-10 ao PA 16624.000953/2006-74 formulado pelo contribuinte, oportunidade em que a turma julgadora assim se manifestou:

“A recorrente solicitou que o processo administrativo n.º 16095.000716/2007-10, referente ao auto de infração por insuficiência de recolhimento do IRPJ do 4º trimestre de 2002, fosse apensado ao presente processo.

Sem dúvida existe uma clara relação de prejudicialidade entre ambos. Aliás, não foi por outra razão que, no Acórdão n.º 1401-002.025, de 27 de julho de 2017, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara não conheceu do recurso e determinou que os autos de um processo fossem apensados aos do outro. O processo retornou à Derat – São Paulo e lá permanece até o momento.

O professor Cândido Dinamarco afirma que:

(...)

No caso concreto, o indeferimento do PERC fez com que o valor aplicado no Finam fosse tido como recurso próprio, e não como destinação de parte do Imposto de Renda, o que implicou a insuficiência de recolhimento do tributo. Tal insuficiência, por sua vez, rendeu ensejo ao lançamento de crédito tributário para exigir o valor que deixou de ser recolhido.

Como se vê, entre o indeferimento do PERC e o auto de infração é indiscutível a relação de prejudicialidade. Porém a questão prejudicial diz respeito ao PERC; a questão prejudicada diz respeito ao auto de infração. A subsistência do lançamento depende de que seja mantido o indeferimento do incentivo fiscal. Nessa ordem de ideias, o julgamento do PERC há de preceder ao julgamento do auto de infração, pois este é que depende daquele, e não o inverso.

Não se justifica, por conseguinte, retardar o andamento deste processo, para adotar uma providência que, além de não ser necessária, produz na prática um efeito contrário à celeridade processual, que é valor protegido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Em suma, apensar um processo ao outro é conveniente, mas não é necessário, nem indispensável para manter a coerência das decisões. Portanto, indeferese o pedido de apensamento.”

No presente processo, por seu turno, foi exarado o Acórdão n.º 1401-002.025, de 27/07/2017, onde se decidiu por não conhecer do recurso voluntário e determinar a apensação destes autos ao PA 16624.000953/2006-74, in verbis:

“Diante disso, proponho NÃO CONHECER do recurso e determinar a vinculação por apensação do presente feito ao processo n.º 16624.000953/2006-74, do qual este processo é decorrente.”

O fundamento para essa conclusão amparou-se no exame das disposições do art. 6º, Anexo II, do RICARF/15.

A título de esclarecimento, o PA 16624.000953/2006-74 alberga pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais – PERC/FINAM –, enquanto o PA 16095.000716/2007-10 consubstancia lançamento de IRPJ consequente do excesso de destinação de incentivo fiscal ao FINAM.

Diante do panorama estampado, verifica-se um conflito entre as decisões em comento no tocante ao cabimento da apensação dos processos, haja vista que a 1ª TO/4ª Câm/1ª SEJUL, neste feito, através do Acórdão n.º 1401-002.025, determina a vinculação por apensação ao PA 16624.000953/2006-74, por ser principal; por outro lado, apreciando os fatos consubstanciados no PA 16624.000953/2006-74, a 1ª TO/3ª Câm/1ª SEJUL, através do Acórdão n.º 1301-004.264, diverge dessa exegese, decidindo pela necessidade de enfretamento das questões posta no correspondente recurso voluntário, ao rechaçar pedido do contribuinte nesse sentido, isto é, da apensação.

Em que pese o conflito pontual, são inegáveis as convergências quanto ao vínculo, ou relação de prejudicialidade, entre ambos, bem assim, que o PA 16624.000953/2006-74, em que se alterca o indeferimento do PERC, é o processo principal, enquanto este processo (16095.000716/2007-10), que abarca o lançamento derivado do indeferimento do PERC, é o decorrente.

Nesse diapasão, objetivando harmonizar ambas as decisões, infere-se pelo cabimento do envio destes autos à 1ª TO/3ª Câm/1ª SEJUL, para distribuição ao conselheiro que receber, por sorteio, o PA 16624.000953/2006-74, determinam as regras regimentais – ,seja por se cuidar do processo principal, seja porque dita decisão apreciou o meritum causae, e, ainda, por nela se reconhecer a necessidade de apreciação das razões de defesa do recurso voluntário apresentado no presente processo.

Esclareça-se, por oportuno, que o PA 16624.000953/2006-74 retornou ao CARF com embargos da PGFN contra o Acórdão 1301-004.264, os quais foram admitidos por despacho do Presidente da 1ª TO/3ª Câm/1ª SEJUL (fls. 1.072/1.075), e encontra-se na Dipro/Cojul para providências de sorteio a novo relator, no âmbito da referida turma.

Em face de todo o exposto, encaminhe-se o processo à Dipro/Cojul/1ª Seção/3ª Câmara, para juntada por apensação ao PA 16624.000953/2006-74. Feita a juntada, este deve ser sorteado a relator, juntamente com aquele, principal, no âmbito da 1ª TO/3ª Câm/1ª SEJUL.

Os autos então retornam ao presente Conselheiro para análise do recurso voluntário apresentado em face do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (“DRJ/CPS”), o qual teria julgado improcedente a impugnação do contribuinte, mantendo lançamento fiscal de IRPJ decorrente da aplicação em excesso na destinação do incentivo ao FINAM.

Veja-se abaixo a ementa do julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados

pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

LANÇAMENTO NA PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA O INDEFERIMENTO DE PERC. INEXISTÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO. Ausente previsão legal, a manifestação de inconformidade contra o indeferimento de PERC tem apenas efeito devolutivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ORDEM DE EMISSÃO DE CERTIFICADO DE INVESTIMENTO.

PERC/FINAM. REDUÇÃO DE VALOR POR RECOLHIMENTO INCOMPLETO DO IMPOSTO.

Constatado que a contribuinte não recolheu integralmente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o valor do incentivo fiscal deve ser proporcional ao imposto recolhido. Em consequência o excesso de destinação é considerado aplicação com recursos próprios e resulta na falta de recolhimento de parte do IRPJ devido no período.

ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE FORMALIZAÇÃO. A partir de 01 de outubro de 2002 a compensação, ainda que entre tributos de mesma espécie, somente é formalizada mediante a apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO. Somente é afastada a aplicação da multa de ofício nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte reitera os argumentos apresentados em impugnação e pleiteia pela suspensão dos presentes autos até que seja proferida decisão administrativa definitiva no PAF n.º 16624.000953/2006-74, tendo em vista a conexão existente entre o referido PAF, no qual se analisa o indeferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, e o lançamento fiscal combatido no presente.

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Como visto pelo breve relato do caso, discute-se nos autos autuação fiscal de IRPJ decorrente de reconhecimento parcial de benefício fiscal discutido no processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74.

A vinculação dos processos por decorrência foi inclusive reconhecida por despacho proferido pela Presidente da Primeira Seção de Julgamento, veja-se mais uma vez (fls. 364 do *e-processo*):

Em que pese o conflito pontual, são inegáveis as convergências quanto ao vínculo, ou relação de prejudicialidade, entre ambos, bem assim, que o PA 16624.000953/2006-74, em que se altera o indeferimento do PERC, é o processo principal, enquanto este processo (16095.000716/2007-10), que abarca o lançamento derivado do indeferimento do PERC, é o decorrente.

A título de contextualização, não custa repisar que o contribuinte, em 30/06/2006, protocolizou pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais – PERC/FINAM - relacionada ao IRPJ do ano-calendário de 2002, objeto do PAF n.º 16624.000953/2006-74.

No supracitado processo, a Delegacia da Receita Federal em Guarulhos, por meio do Despacho Decisório n.º 484/2007, deferiu parcialmente o PERC para considerar o valor de R\$ 133.993,03, correspondente a 25,32% do total de R\$ 529.198,38, pleiteado pelo contribuinte. Foi exatamente a glosa de R\$ 395.315,35 que teria dado causa ao lançamento ora analisado.

Também não custa repisar que os processos se encontram atualmente apensados por decorrência, de modo que, por se encontrarem na mesma instância de julgamento, deverão seguir juntos até que seja proferida decisão administrativa em ambos os autos. Ressalte-se que qualquer alteração no processo principal (PAF n.º 16624.000953/2006-74) pode implicar alteração no presente processo, o qual é decorrente.

Por tal razão, aliás, a melhor solução – a nosso ver – seria o sobrestamento dos presentes autos até que fosse proferida decisão administrativa definitiva no processo principal.

Sucedendo que tal posicionamento restou vencido, constando inclusive o voto vencedor pela desnecessidade do sobrestamento ao cabo do presente acórdão.

Logo, vencido quanto ao sobrestamento, passamos para a análise da defesa de mérito constante recurso voluntário do contribuinte, o qual congrega basicamente as alegações constantes da impugnação (fls. 167/168 do *e-processo*):

a) já existe outro processo administrativo em curso que discute o assunto objeto desse auto de infração, de sorte que não poderia ser constituído o crédito tributário pretendido antes do julgamento final do referido feito, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório;

- b) os recursos e reclamações administrativos têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, de forma que sua principal característica e consequência é a impossibilidade de constituição e exigência do mesmo crédito tributário;
- c) em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cumpre ao menos ser excluída a multa de ofício aplicada, segundo a jurisprudência pacífica desse Colendo Tribunal;
- d) a Recorrente demonstrou que o IRPJ apurado no 4º Trimestre de 2002 no valor de R\$ 5.707.333,22, a despeito do aduzido no despacho decisório, foi integralmente pago, mediante (i) DARF no valor de R\$ 661.316,86, (ii) compensação com o IRRF do próprio 4º trimestre e (iii) compensação do saldo negativo dos exercícios anteriores;
- e) o despacho mencionado se baseou unicamente na inexistência de DCOMPS e glosou valores legítimos da Recorrente decorrentes do aproveitamento de saldos negativos e IRRF. Ateve-se, pois, à mera realidade formal, deixando de lado os princípios basilares da verdade material e da proporcionalidade substancial.

De início, é imprescindível destacar que a discussão objeto do presente processo envolve o auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ em decorrência de excesso na destinação ao FINAM, o que fora confirmado no PAF n.º 16624.000953/2006-74, cuja decisão deferiu parcialmente Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC/FINAM.

E assim, tendo em vista que a vinculação por decorrência destes autos com o PAF n.º 16624.000953/2006-74 já foi devidamente reconhecida, adiantamos que todos os argumentos levantados pelo contribuinte em seu recurso voluntário com vistas à revisão do PER/FINAM devem observar o que fora decidido no processo principal em razão da evidente e intrínseca dependência entre eles. A este respeito, observe o que decidiu anteriormente o CARF, por meio do acórdão n.º 1301-004.264 ao analisar o recurso voluntário do contribuinte no processo principal, cuja as razões de decidir adoto para o presente:

Compensação do IRPJ

O mérito do processo envolve duas controvérsias. A primeira consiste em saber se a recorrente fez a compensação de parte do Imposto de Renda devido no 4º trimestre de 2002. A segundo, trazida tardiamente por meio de aditamento ao recurso, é definir se a base para o incentivo é o imposto devido, como sustenta a recorrente, ou o imposto pago, como quer o Fisco.

Quanto ao primeiro ponto, cabe frisar que a compensação tributária é ato jurídico que não pode ser realizado da maneira que mais convenha ao contribuinte, já que a compensação tem forma prevista e determinada na legislação. O que ficou ao arbítrio do contribuinte é decidir quanto ao momento (respeitado o prazo de decadência) e quanto aos débitos a serem compensados. No mais, a compensação é regrada de forma rigorosa, já que é ato unilateral que produz efeitos na esfera jurídica de terceiro.

Sobre essa matéria, manifestei-me em outra oportunidade nos seguintes termos:

Importa ressaltar ainda que a Lei nº 9.430/1996, ao disciplinar a compensação, conferiu ao contribuinte verdadeiro direito potestativo, já que o exercício do direito, mesmo interferindo na esfera jurídica de outrem (no caso, o Fisco), depende apenas da vontade e da decisão do contribuinte.

Nos termos da legislação em vigor, havendo pagamento indevido a título de tributo, cabe ao contribuinte decidir se vai fazer a compensação, definir em que momento ela será feita, e finalmente escolher quais os débitos serão compensados. A matéria está na esfera de discricionariedade do contribuinte, não cabendo ao Fisco interferir.

Ademais, a compensação, que é formalizada unilateralmente mediante a mera entrega de DCOMP, produz imediato efeito extintivo do crédito tributário compensado, restando, nessa hipótese, ao Fisco verificar, no prazo de cinco anos, a regularidade da compensação, sob pena de homologação tácita, com o que a extinção do crédito tributário se torna definitiva.

A amplitude desse poder, entretanto, cobra responsabilidades do contribuinte, que tem de suportar as consequências da demora em formalizar a compensação e as consequências de realizá-la de forma incorreta. (Acórdão nº 1301-004.127)

Não há dúvida de que o contribuinte que escolhe extinguir o crédito tributário mediante compensação há de adotar a forma prevista na lei. A compensação é ato jurídico e, como tal, requer para sua existência que a vontade seja exteriorizada de alguma forma, porque a vontade que permanece interna não dá vida ao ato jurídico, sendo de impossível comprovação.

No caso da compensação tributária, como se disse, a vontade não é exteriorizada de forma livre, mas na forma prescrita pela legislação aplicável.

No caso em análise, o problema não é saber se existia ou não crédito suficiente para compensar o Imposto de Renda, mas saber se a compensação foi feita, e se foi regularmente comunicada ao Fisco.

É certo que a recorrente não apresentou DCOMP, nem informou a compensação em DCTF. Ela, porém, afirma ter feito o registro da compensação na escrita contábil.

Em primeiro lugar, é importante deixar claro que o IRPJ que se alega ter sido compensado é o do 4º trimestre de 2002, cujo pagamento (ou compensação) havia de ser feito em 2003, quando já estava em vigor a sistemática da DCOMP, que foi introduzida pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, mais tarde convertida na Lei nº 10.637/2002, que modificou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, em tese, a recorrente teria de observar o art. 74 da Lei nº 9.430 e apresentar uma DCOMP. Note-se que o formulário da declaração de compensação (em papel) já existia desde o advento da Medida Provisória nº 66/2002.

A recorrente afirma que, em se tratando de tributos de mesma espécie, não se fazia necessária a apresentação de DCOMP. O art. 74 da Lei nº 9.430/1996 não prevê tratamento diferenciado para compensação de tributos de mesma espécie. Assim, onde a lei não distingue, ao interpretado não é dado distinguir.

Entretanto, ainda que, nos primeiros meses do ano de 2003, fosse admissível fazer compensação mediante simples registro contábil, a recorrente não provou que o fez. As cópias apresentadas com o aditamento ao recurso foram supostamente extraídas de um livro auxiliar não passível de registro na Junta Comercial. Portanto, trata-se de registros que podem ser feitos e refeitos a qualquer tempo e tantas vezes quantas forem

necessárias ou quanto queira o contribuinte. É tênue, pois, o valor probatório dessas cópias, apresentadas a destempo.

No mais, se a recorrente tivesse efetivamente feito o registro contábil da compensação, o fato teria sido suscitado na impugnação ou, no pior cenário, no recurso. Nunca no aditamento apresentado quase oito anos depois da ciência do despacho decisório.

Note-se, por fim, que na impugnação, a recorrente se manifestou nos seguintes termos:

24. Ora, **se há créditos** decorrentes de saldo negativo e IRRF restituíveis a partir do mês subsequente ao trimestre de apuração, **torna-se dever da Administração o reconhecimento da extinção do débito**, e o deferimento integral da destinação do valor ao FINAM, sob pena de violação ao princípio da verdade material dos processos administrativos tributários.

25. O que é o preenchimento equivocado de uma declaração em contraponto a um saldo negativo de R\$ 4.261.854,81? Vamos observar apenas a "parte" quando o "todo" já está recolhido, e, portanto, perfeito?

26. E mais: o que é R\$ 529.198,38 (valor destinado ao FINAM) em relação ao montante de saldo negativo e IRRF devido em favor da Recorrente? (fl. 746)

Resta claro que, para a recorrente, a autoridade fiscal deveria, ao constatar a existência de créditos, reconhecer a extinção do débito; ou seja, a Administração teria de tomar a iniciativa e fazer *sponte sua* a compensação. A lei, entretanto, não autoriza nessas circunstâncias a Administração a compensar débitos do contribuinte. Se o fizesse, estaria praticando ato ilegal.

Por essas razões, há de ser considerado como não compensado o IRPJ devido no 4º trimestre de 2002.

Base de cálculo do incentivo Finam

O segundo fundamento do recurso, suscitado tardiamente por meio de aditamento, refere-se à base sobre a qual o incentivo deveria ser calculado. A recorrente, apegando-se à letra da lei, especificamente do Decreto-Lei nº 1.376/1974, entende que o valor do incentivo é definido pelo montante do imposto devido e não pelo imposto pago. Em reforço dessa tese, invocou o Acórdão nº 1103-00.649 que sufragou tal entendimento.

Embora respeitando os que defendem esse ponto de vista, penso que ele está em desacordo com o ordenamento jurídico, embora possa estar aparentemente em consonância com a literalidade do decreto-lei.

A utilização de parcela do Imposto de Renda para aplicação no Finam é tida como um incentivo fiscal. Sendo assim, a opção pelo Finam só pode ser admitida se o contribuinte não tiver débitos de tributos federais. Aliás, o extrato originalmente emitido para a recorrente negava o benefício pela precisa razão de que havia débitos não pagos de tributos federais. Para elidir o óbice, a recorrente apresentou uma série de documentos, inclusive decisões judiciais, a fim de demonstrar que os débitos não existiam ou estavam com exigibilidade suspensa.

Não ter débitos de tributos federais é condição imposta pelo art. 60 da Lei nº 9.069/1995:

Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal

fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.

Esse dispositivo é portador de inegável conteúdo ético. O princípio subjacente é aquele segundo o qual o benefício só deve favorecer ao bom contribuinte, àquele que cumpre no prazo e na forma da lei as obrigações tributárias.

Nessa linha de raciocínio, o contribuinte que, devendo qualquer tributo federal, fizer recolhimento para o Finam, terá de considerar o valor recolhido como recurso próprio aplicado ao fundo, e não como destinação do Imposto de Renda. A regra vale para qualquer tributo federal, inclusive para o IRPJ do próprio período de opção. Não sendo assim, ter-se-ia uma situação contraditória, em que o contribuinte não precisaria pagar o imposto do próprio período a que se refere a opção pelo Finam, para fazer jus ao benefício.

A recorrente poderia argumentar que, em se tratando de benefício fiscal, o texto da lei deve ser interpretado de forma literal e o Decreto-Lei n.º 1.376/1974 fala em imposto devido. Eis o texto:

Art. 1.º As parcelas dedutíveis do imposto sobre a renda devido pelas pessoas jurídicas, relativas a incentivos fiscais e as destinadas a aplicações específicas, serão recolhidas e aplicadas de acordo com as disposições deste Decreto-lei.

(...)

Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1975, inclusive, a pessoa jurídica, mediante indicação em sua declaração de rendimentos, poderá optar pela aplicação, com base no parágrafo único do artigo 1.º, das seguintes parcelas do **imposto de renda devido**:

O decreto-lei menciona imposto devido, e não poderia ser diferente, pois o momento em que se calcula o valor a ser destinado ao fundo antecede, em regra, ao vencimento do imposto, e, portanto, não se tem ainda valor pago. A única referência que se tem é o valor devido. Porém, depois do vencimento da obrigação, quando já se dispõe do valor efetivamente pago, é este que deve servir de parâmetro para cálculo do montante a ser reconhecido como destinação ao respectivo fundo.

Em consonância com esse entendimento procedeu a autoridade fiscal, reduzindo o benefício proporcionalmente ao valor do imposto pago.

O procedimento é correto e não merece reparo.

É importante destacar ainda que o PAF n.º 16624.000953/2006-74 se encontra atualmente pendente de apreciação pela 1ª Turma da Câmara Superior deste Conselho, razão pela qual convém destacar que todas as decisões futuramente tomadas, também deverão ser observadas no presente, tendo em vista se tratar de auto de infração decorrente do indeferimento do PERC tal como pleiteado pelo contribuinte.

A despeito dos demais argumentos apresentados e que dizem respeito ao auto de infração lavrado para cobrança do IRPJ devido, considerando que os argumentos carreados em recurso voluntário coincidem com aqueles apresentados em impugnação, entendemos que a

fundamentação da DRJ/BSB deve ser mantida em sua íntegra, razão pela qual pedimos licença para transcreve-la abaixo (fls. 139/148 do *e-processo*):

Nas argumentações preliminares, a impugnante alega a regularidade do pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica, afirmando que foi surpreendida com o despacho decisório da DRF Guarulhos, glosando o investimento efetuado pela mesma no 4º trimestre de 2002, objeto do processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74, sendo que a exigibilidade do crédito tributário estaria suspensa em razão do art. 151, inciso III do CTN, sendo ilegal o lançamento tributário.

Vê-se pelo disposto no art. 151, inciso III do CTN a impropriedade das alegações:

"art. 151-Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III- as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Dessa forma, pode-se ver que para suspender a exigibilidade, necessário a existência do crédito tributário constituído. E, um dos meios para a constituição do crédito tributário é o Auto de Infração. Assim esta impugnação somente tem sentido pela existência do Auto de Infração ora impugnado. No processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74, discute-se a possibilidade da existência do investimento em fundos regionais, sendo que a não comprovação do pagamento do IRPJ resultou na exigência do mesmo em razão do excesso de destinação, motivo deste processo administrativo.

Assim sendo, em razão da presente impugnação está suspensa a exigibilidade do crédito tributário, tratado neste processo, enquanto que no processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74, discute-se o direito ou não a destinação do investimento aos fundos regionais, no caso o FINAM.

Quanto a alegação de que foi violado os princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, em razão da lavratura do Auto de Infração sem o encerramento do processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74, também não tem razão a impugnante.

Importa observar que as exigências resultam de fiscalização em razão do despacho decisório proferido no processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74, constatou-se falta de pagamento do IRPJ do 4º trimestre de 2002, ensejando a redução dos valores destinados a investimentos em fundos regionais, sendo o contribuinte cientificado do lançamento através dos Autos de Infração em 22/12/2007, ora impugnados.

Assim, não merece acolhida a pretensão do contribuinte em ver declarada nula a exigência por preterição de seu direito de defesa. O fato de a Fiscalização somente ter lhe facultado a oportunidade de se manifestar sobre a exigência fiscal após sua formalização não representa qualquer ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Isto porque não há que se falar em cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal, fase em que, mediante aplicação do direito tributário material, se desenvolve a ação de fiscalização da qual poderá redundar a formalização da exigência fiscal.

O procedimento fiscalizador é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Não se formou ainda a relação jurídica processual, e os particulares não atuam como parte. Isto somente acontece com o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação.

A esse respeito, assim leciona James Marins, em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, Ed. Dialética, São Paulo, 2001, págs. 222/223:

O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos.

Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto 70.235, de 1972, preceitua: "a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento". Com a apresentação da impugnação é estabelecido o conflito de interesses: de um lado o fisco que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Na medida em que a contribuinte foi cientificada do Auto de Infração de fls. 10 a 13, bem como do Termo Conclusivo da Ação Fiscal no qual a autoridade lançadora relata os procedimentos adotados para formalização da exigência, regular se mostra a formalização do lançamento, possibilitando-se a defesa a contribuinte por meio da abertura de prazo para apresentação de impugnação, como aconteceu no presente caso.

Observe-se ainda que embora a contribuinte tenha apresentado manifestação de inconformidade contra o indeferimento do PERC, nos autos do processo administrativo n.º 16624.000953/2006-74, tal recurso foi apreciado e declarado improcedente por esta Turma de Julgamento (Acórdão n.º 05-27.607) e demais disso, teve ele apenas efeito devolutivo como em regra ocorre nos recursos administrativos, à falta de previsão expressa em outro sentido.

De fato, em sede de recurso administrativo, somente se há de cogitar de efeito suspensivo quando a lei expressamente assim preveja. Neste sentido, cabe trazer à colação, inclusive, os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, in *Direito Administrativo*, pág. 640, 18ª ed. 2005:

Recursos administrativos são todos os meios que podem utilizar os administrados para provocar o reexame do ato pela Administração Pública.

Eles podem ter efeito suspensivo ou devolutivo; este último é o efeito normal de todos os recursos, independentemente de normal legal; ele devolve o exame da matéria à autoridade competente para decidir. O efeito suspensivo, como o próprio nome diz, suspende os efeitos do ato até a decisão do recurso; ele só existe quando a lei o preveja expressamente. Por outras palavras, no silêncio da Lei, o recurso tem apenas efeito devolutivo.

Acrescente-se que, a vingar o entendimento do contribuinte e diante da ausência de previsão legal que obste o lançamento, os interesses fazendários estariam desguarnecidos em face do curso dos prazos decadenciais.

Neste contexto, conclui-se que a inexistência de decisão administrativa definitiva acerca do pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais não constitui impedimento ao lançamento de ofício decorrente da constatação de excesso de

destinação aos fundos de investimentos. Mais que isso, apurada a falta de recolhimento pela autoridade fiscal, é seu dever, por força das disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional, constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício.

[...]

Quanto a pretensão da impugnante de ver afastada a multa de ofício, alegando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com fundamento no art. 151, inciso III do CTN, acima descrito, não lhe assiste razão.

Tal possibilidade somente está prevista nas hipóteses dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, consoante dispõe a Lei n.º 9.430/96, *in verbis*:

"Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Em acréscimo ao que fora decidido pela DRJ/BSB convém apenas acrescentar que ao contrário do que alega o contribuinte, o presente caso não envolve cobrança de multa isolada, nem tampouco se trata de lançamento para prevenção de decadência. Tampouco há que se falar em inexigibilidade da multa devido a suspensão da exigibilidade do crédito em razão da impugnação apresentada no processo principal, o qual sequer envolvia cobrança de crédito tributário.

Assim, a multa imposta no presente auto decorre do simples inadimplemento tributário de IRPJ referente ao 4º trimestre de 2002 em razão do excesso de utilização de benefício fiscal. O fato de a referida utilização em excesso de benefício ter sido reconhecida em momento posterior e em processo administrativo próprio não retira a condição de inadimplente do contribuinte, o que atrai a aplicação da multa prevista no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Quanto ao argumento de que a multa no percentual de 75% seria confiscatória, há de se ressaltar que não compete a este Conselho Administrativo afastar a aplicação da legislação tributária com base em argumentos de constitucionalidade, consoante determinação da Súmula CARF n.º 02.

Por fim, ressalte-se mais uma vez que o presente processo se encontra vinculado por decorrência ao PAF n.º 16624.000953/2006-74, o qual se encontra pendente de julgamento de recurso especial, cuja decisão influencia diretamente no presente auto de infração, de modo que não pode o presente auto de infração ser definitivamente constituído e cobrado sem haver portanto uma decisão definitiva naqueles autos.

Face ao exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Voto Vencedor

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Redatora designada.

De início, é importante destacar que o presente voto vencedor abrange tão somente a preliminar de sobrestamento.

Em que pese o voto do I. Relator, este Colegiado, por maioria, entendeu pela desnecessidade de sobrestamento do presente feito enquanto não proferida decisão definitiva no PAF n.º 16624.000953/2006-74, tendo em vista que os autos já se encontram vinculados por decorrência – encontrando-se inclusive apensados – em razão de despacho proferido pela Presidente da 1ª Seção de Julgamento, veja-se (fls. 364/365 do *e-processo*):

[...] são inegáveis as convergências quanto ao vínculo, ou relação de prejudicialidade, entre ambos, bem assim, que o PA 16624.000953/2006-74, em que se alterca o indeferimento do PERC, é o processo principal, enquanto este processo

(16095.000716/2007-10), que abarca o lançamento derivado do indeferimento do PERC, é o decorrente.

[...]

Em face de todo o exposto, encaminhe-se o processo à Dipro/Cojul/1ª Seção/3ª Câmara, para juntada por apensação ao PA 16624.000953/2006-74. Feita a juntada, este deve ser sorteado a relator, juntamente com aquele, principal, no âmbito da 1ª TO/3ª Câm/1ª SEJUL.

O artigo 6º, §5º do RICARF somente estabelece a necessidade de sobrestamento do julgamento do processo decorrente na hipótese de o principal se encontrar em Seção diversa do CARF, o que não é o caso.

Assim, tendo em vista se tratar de processos vinculados e apensados, sob relatoria do mesmo Conselheiro Relator, na mesma situação (aguardando apreciação da Turma Ordinária) e Seção de Julgamento (1ª Seção de Julgamento), é desnecessário o sobrestamento do processo decorrente, o qual deve seguir apensado ao processo principal.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de sobrestamento do feito.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite