



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16624.000953/2006-74
Recurso Embargos
Acórdão nº 1301-005.910 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ACHE LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2021

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ARTIGO 65, DO ANEXO II, DO RICARF. ACOLHIMENTO. EFEITOS

Os embargos de declaração devem ser acolhidos diante da constatação de omissão do julgado, ou seja, ausência de manifestação sobre matéria que deveria ter sido enfrentada no julgamento do recurso voluntário. Ainda que ela seja aparente e necessite ser esclarecida. Também cabem embargos diante de contradição, a qual, todavia, se explica com a supressão da omissão. Assim, sanadas as alegadas omissões e contradições, e verificando-se a ausência de embate com o resultado do acórdão embargado, resta, portanto, incabíveis os efeitos infringentes. Embargos acolhidos, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão e contradição do Acórdão embargado, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

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, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-005.910 - 1ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16624.000953/2006-74

Relatório

Trata-se de embargos de declaração os quais foram muito bem resumidos pelo despacho de admissibilidade cuja conclusão foi pela sua admissão para que fosse analisada a ocorrência das omissões e da contradição suscitadas pela Fazenda Nacional. Veja-se o que consta da referida peça processual (fls. 1072/1075 do *e-processo*):

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1301-004.264, de 11 de dezembro de 2019, por meio do qual a 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário e determinar que o processo nº 16095.000716/2007-10 seja remetido ao CARF para sorteio e julgamento do mérito do recurso voluntário interposto naqueles autos.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002 ORDEM DE EMISSÃO DE CERTIFICADO DE INVESTIMENTO, FINAM.

RECOLHIMENTO PARCIAL DO IRPJ. REDUÇÃO DO INCENTIVO FISCAL.

O valor do incentivo fiscal Finam é proporcional ao IRPJ pago, devendo o incentivo ser reduzido na hipótese de pagamento parcial ou incompleto do imposto.

A Fazenda Nacional, com a ciência da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 1.054), sob o argumento de que o acórdão padeceria de **omissões e contradição**, nos seguintes termos (destaques no original):

(...) Em primeiro lugar, cabe deixar claro o interesse de agir no presente recurso.

Além do interesse na esmerada prestação “jurisdicional”, há no caso nítido prejuízo à Fazenda Nacional na manutenção da decisão recorrida na parte em que analisa matéria preclusa, ainda que, ao final, tenha sido negado provimento ao recurso voluntário.

O Despacho 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária de 23 de setembro de 2020, por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade, sobretudo a caracterização da divergência jurisprudencial, deu seguimento ao especial quanto à matéria “Correta Base de Cálculo do Incentivo - FINAM - Alíquota sobre o valor de IRPJ devido. Art. 1º e 11 do Decreto Lei nº 1.376/74 e art. 1º da Lei 8.167/91”.

É justamente em relação à matéria, em relação a qual o recurso especial do contribuinte foi interessado que recaem os vícios abaixo apontados.

Ocorre que a decisão embargada, muito embora tenha reconhecido textualmente de forma explícita que o contribuinte interessado inovou em relação à matéria que foi objeto de impugnação e também em relação ao objeto do recurso voluntário, complementando-o com alegações novas, inexistentes até então, não se manifestou sobre a ocorrência da preclusão temporal e consumativa. Daí a **omissão**.

A omissão ganha ainda novos contornos quando se verifica que a decisão, em nenhum momento, aduziu os fundamentos pelos quais conheceu da referida matéria de ofício.

Observa-se também o vício da **contradição**, pois a decisão, ao tempo em que reconhece presentes todos os requisitos de admissibilidade do recurso, sem nenhuma ressalva, também expõe de forma clara que: (i) houve inovação da matéria litigiosa em relação ao alegado na impugnação; (ii) houve inovação na matéria recursal, por meio de aditamento. Ou seja, a decisão embargada reconhece vícios, porém não analisa nem impõe qualquer consequência.

Entretanto, nada obstante as considerações acima tecidas de que a impugnação e o recurso voluntário (antes de aditamento, complemento) do sujeito passivo **não ventila impugnação específica** e pedido expresso referente à matéria base de cálculo e alíquota do incentivo Finam, verifica-se que o acórdão embargado, em contrapartida, deu procedência (parcial) ao recurso do interessado justamente em relação a essa matéria.

Como se observa, operou-se, no caso, a **preclusão administrativa**, na forma dos arts.

14, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, fato este sobre o qual foi **omissa** a decisão deste Colegiado, pois a matéria relativa à base de cálculo e alíquota do incentivo Finam, não foi objeto de **insurgência específica** nem na impugnação nem no recurso voluntário. É o teor dos dispositivos mencionados:

(...)

Não obstante todas essas considerações, o acórdão embargado deu provimento ao recurso voluntário no ponto, sem atentar-se para essa questão da **necessidade de impugnação específica, da preclusão consumativa e da observância do princípio da dialeticidade**.

Como visto, é a impugnação que delimita a matéria litigiosa. Não é conferido ao interessado o poder de ampliar a lide, ao seu alvedrio. Assim, não pode o autuado inovar em relação às matérias que foram objeto de impugnação. Seguindo o mesmo raciocínio, não pode ocorrer inovação em relação à defesa e/ou recurso já interposto, ainda que a título de aditamento ou complemento.

(...)

Diante de todo o exposto, considerando-se a **omissão** acima identificada, faz-se necessário o pronunciamento deste Colegiado sobre as questões acima postas, tendo em vista que o autuado **não cumpriu o ônus da impugnação específica e a exigência decorrente do princípio da dialeticidade** em suas insurgências, quanto à base de cálculo e alíquota do incentivo Finam, tendo como consequência a ocorrência **preclusão (temporal e consumativa)** e a definitividade da exigência nos termos do art. 14, 16, 17, 33 e 42, todos do Decreto nº 70.235/72.

A decisão embargada, assim, foi **omissa** quanto às razões que levaram o Colegiado a conhecer a matéria e dar provimento parcial ao recurso voluntário, haja vista que o contribuinte autuado não se insurgiu, no momento oportuno, contra essa matéria.

Se o Colegiado entende poder apreciar de ofício a matéria, mesmo diante da **ausência de insurgência específica e tempestiva, e com desobediência ao princípio da dialeticidade e supressão de instância**, deve indicar as razões para fazê-lo, apontando os fundamentos legais para tanto, razão pela qual, de qualquer modo, persistiria o vício da **omissão**.

Logo, cumpre referir **a falta de fundamentação** do acórdão em relação à matéria, em atenção ao disposto no art. 93, inciso IX, da Constituição Federal, no artigo 50 da Lei nº 9.784/99 e art. 31 e da Lei nº 9.784/99, sob pena de decretação de nulidade.

Apresentados os argumentos, passo à análise.

O processo eletrônico foi encaminhado à Fazenda Nacional em 18 de março 2021, conforme despacho de fls. 1.044. Nos termos do artigo art. 79, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015, em se tratando de processo eletrônico, o Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos.

Assim, como os embargos foram encaminhados ao CARF em 25 de março de 2021 (conforme despacho de fls. 1.063), dentro do prazo regimental de 5 dias, estes devem ser considerados **tempestivos**.

Aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em omissão, ante a falta de manifestação acerca da preclusão temporal e consumativa, visto que o acórdão teria reconhecido que o recurso voluntário trouxe inovações em relação à impugnação.

Ademais, teria também incorrido em contradição, pois a inovação recursal contrariaria a admissibilidade, sem ressalvas, do recurso aviado.

Por fim, teria ocorrido, na visão da Embargante, outra omissão, dado que a base de cálculo e a alíquota do incentivo FINAM não foram objeto de insurgência específica, embora tenham obtido provimento parcial do Colegiado.

Pois bem.

A leitura do voto condutor, a princípio, corrobora os argumentos formulados pela Embargante.

Realmente há, no relatório, a indicação de que houve inovação recursal e apresentação tardia de aditamento ao recurso especial original, como se pode depreender dos seguintes trechos (destacaremos):

Em 7 de abril de 2015, quase seis anos depois de ter sido intimada do acórdão da DRJ (15 de dezembro de 2009), a recorrente apresentou, diretamente no CARF, um aditamento ao recurso.

(...)

O segundo argumento, **trazido tardiamente e de forma inaugural, já que não aventado até então**, sustenta que o valor do incentivo fiscal passível de destinação ao Finam deve ser calculado com base no valor do Imposto de Renda devido, conforme previsto no art. 1º e no art. 11, inciso I, alínea "a", do Decreto-Lei nº 1.376/1974, e no art. 1º da Lei nº 8.167/1991.

Segundo a recorrente é o valor do IRPJ devido, e não o valor recolhido, que deve nortear a apuração das parcelas dedutíveis a título de Finam, independentemente das consequência a que fica sujeito o contribuinte pelo eventual inadimplemento do tributo.

Constata-se que o voto condutor não apresentou os fundamentos para a aceitação do aditamento e das inovações recursais; como a regra geral prevista na legislação estabelece que as teses de defesa devem ser apresentadas na impugnação, sob pena de preclusão (conforme artigo 17 do Decreto n. 70.235/72), os motivos para a eventual excepcionalidade, no presente caso, deveriam ser declarados pelo acórdão.

Também se verifica, numa análise inicial, a potencial ocorrência de contradição, pois o voto condutor expressamente se manifesta **contra** a possibilidade de aceitação do aditamento, como se pode depreender do seguinte excerto:

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.

Contudo, os argumentos relativos à base de cálculo e à alíquota do FINAM, conquanto apresentados somente no aditamento, foram objeto de análise pelo voto condutor.

Vejamos:

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.

Assim, penso que há necessidade de manifestação do Colegiado acerca dos pontos suscitados pela Embargante, a fim de que se possa conhecer os fundamentos que levaram à apreciação dos argumentos considerados como tardios pela decisão.

Tendo em vista que o Conselheiro Roberto Silva Junior não mais integra o presente colegiado, os autos foram distribuídos ao presente Relator.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Como visto pelo breve relato do caso, trata-se de embargos de declaração interpostos em razão da suposta existência de omissão e contradição em decisão anteriormente proferida por esta Turma.

Segundo alega a Fazenda Nacional, um dos fundamentos jurídicos do acórdão embargado teria sido apresentado em “aditamento de recurso voluntário”, razão pela qual eles não deveriam ter sido conhecidos. Ainda na visão da Fazenda Nacional, o próprio acórdão teria mencionado tal fato, causando surpresa o fato de ele ter constado do mérito, ainda que para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Tal constatação é relevante pois em face do acórdão embargado foi apresentado recurso especial, o qual foi admitido no que diz respeito ao fundamento jurídico, cuja apresentação ocorreu em sede de petição extemporânea apresentada nos autos.

Veja-se o que consta do recurso especial apresentado pelo contribuinte (fls. 929 do *e-processo*):

III.2. Da Correta Base de Cálculo do Incentivo -FINAN - *Alíquota sobre o valor de IRPJ devido*. Art. 1º e 11 do DL nº 1.376/74 e art. 1º da Lei nº 8.167/91

A) Indicação da legislação interpretada de forma divergente e demonstração do prequestionamento da matéria:

36. Inicialmente a discussão travada reside na interpretação da base de cálculo sobre a qual o FINAN deveria ser calculado. O art. 1º e 11 do Decreto-Lei nº 1.376/74 combinado com o art. 1º da Lei nº 8.167 disciplinam que o incentivo deve ser calculado sobre o valor devido de IRPJ.

37. O Recorrente, ao longo da sua defesa, suscitou que o processo administrativo é regido pelos princípios da verdade material, legalidade e da proporcionalidade substancial.

38. Diante desses conceitos detidamente suscitados pela Recorrente, foi apresentado petição em abril de 2015, ou seja, mais de quatro anos antes do julgamento do referido v. acórdão recorrido que ocorreu em dezembro de 2019, requerendo a análise da correta base de cálculo do incentivo, que no seu entendimento, seria sobre o valor do IRPJ devido e não sobre o valor do IRPJ efetivamente pago.

39. Ato contínuo, fundamentou seu entendimento em legislação plenamente aplicável e juntou decisão relevante do CARF sobre a discussão.

40. Não obstante a relevância da fundamentação apresentada, o v.

acórdão recorrido conheceu do pedido do Recorrente, porém negou provimento por entender que a base para o cálculo do incentivo era sobre o valor do IRPJ pago.

41. Abaixo, um resumo de forma objetiva da localização exata nos autos do prequestionamento da matéria suscitada. Vejamos:

Pquestionamento	Localização no processo administrativo
Recurso Voluntário	Item III.2 parágrafos 27/36
Petição apresentada em 07/04/2015	Parágrafos 16/20
Acórdão do Recurso Voluntário	Fls. 878/879

42. Dessa forma, resta caracterizado o prequestionamento da matéria, estando demonstrado o cumprimento deste requisito para fins de admissão do Recurso Especial.

Em que pese o contribuinte afirmar em seu recurso especial que teria apresentado a discussão em sede de recurso voluntário, mais especificamente no item III.2 parágrafos 27/36 (fls. 816/820 do *e-processo*), o que justificaria o prequestionamento da matéria, cumpre ressaltar

que nos referidos parágrafos, os argumentos do contribuinte não se voltam para qual seria a correta base de cálculo do incentivo do FINAN, se sobre o valor do IRPJ devido ou sobre o IRPJ pago. Em verdade, em tais trechos o que o contribuinte pretende é a demonstração e comprovação de que os valores em discussão teriam sido efetivamente extintos, podendo dessa forma compor a base de cálculo do incentivo.

Apenas na petição apresentada em 07/04/2015, o contribuinte lançou mão do argumento segundo o qual independente do pagamento do imposto, ele deveria integrar a base de cálculo do incentivo FINAN. Trata-se exatamente dos parágrafos 16/20 mencionados na tabela descritiva acima mencionada, veja-os em sua integralidade (fls. 830/832 do *e-processo*):

16. Apenas por cautela, vale mencionar que mesmo que a D. Fiscalização pudesse entender que o IRPJ devido no 4º trimestre não fora integralmente recolhido, o indeferimento do PERC tampouco se sustenta, já que nos termos da legislação regente, o valor do incentivo fiscal passível de destinação ao FINAN deve ser calculado a partir do valor do imposto devido, conforme expressamente previsto nos arts. 1º e 11, I, "a", do Decreto-Lei nº 1.376/74 e do art. 1º da Lei nº 8.167/91:

Decreto-Lei nº 1.376/74:

"Art. 1º As parcelas 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 Iº, das seguintes parcelas do imposto de renda devido: (..) " (g.n)

Lei nº 8.167/91:

"Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, correspondente ao período-base de 1990, fica restabelecido a faculdade da pessoa jurídica optar pela aplicação de parcelas do Imposto de renda devido:

I - no Fundo de Investimentos do Nordeste (Finar) ou no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam)(Decreto-lei n' 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. II, I, alínea a), bem assim no Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo (Funres). " (g.n.)

17. Com efeito, é o valor do IRPJ devido que deve nortear a apuração das parcelas dedutíveis a título de FINAN, sujeitando-se o contribuinte aos ônus pelo eventual inadimplemento fiscal. Nesse sentido, privilegiando a legislação regente, mencione o seguinte precedente (Doc. 03):

"FINAM - LIMITE DA OPÇÃO DA DESTINAÇÃO A parcela destinável aos incentivos fiscais na esfera do FINAN se dá sobre o IRPJ devido, sem o adicional de a/alíquota, e não sobre o IRPJ pago. Aquele, após a dedução de incentivos ao PAT, de incentivos culturais, de incentivos audiovisuais e de incentivos ao Fundo da Criança e do Adolescente, é o limite da destinação aos Incentivos fiscais regionais no âmbito do FINAN.

O pagamento a menor do IRPJ devido não reduz a destinação aos incentivos fiscais em questão; torna exigível é o IRPJ com multa e juros. Por outro lado, só cabe falar em excesso de destinação aos incentivos fiscais quando a opção houver se dado mediante DARF próprio com código específico da opção, hipótese em que o excesso é considerado aplicação de recursos próprios. Não é o que se dá no caso vertente. Glosa de opção baseada na IRPJ pago que não se sustenta.

(Acórdão n 1103-00.649, ReI. Marcos Takata. Sessão de 10/04/12 - g.n.).

Trecho do Voto:

"A recorrente entende que a parcela de IRPJ destinável ao incentivo fiscal regional, na forma de aporte ao FINAM é determinada com base no IRPJ devido, com a dedução sobre este do incentivo ao PA T, dos incentivos culturais, dos incentivos audiovisuais e do incentivo ao Fundo da Criança e do Adolescente, e evidentemente, sem a aplicação da alíquota adicional do IRPJ. Já o entendimento da autoridade fiscal é de que a parcela de IRPJ destinável ao incentivo regional ao FINAM é a apurada com base no IRPJ recolhido, e não no IRPJ devido. (...)

Não resta dúvida de que a destinação dos incentivos fiscais em questão é determinada sobre o valor do IRPJ devido, e não do recolhido, ou melhor, do pago.

Isso resulta expresso dos arts. 1º e 1º I, I, "a", do Decreto-Lei nº 1.376/74, do art. 1º da Lei nº 8.167/91 e do art. 3º I, da MP 2.058/01. Mas não é só. O art. 4º da Lei 9.532/97 e, posteriormente, o art. 13, F, da MP 2.058/01 igualmente expressam essa conclusão. (..)

Enfim, a determinação da parcela destinável aos incentivos fiscais regionais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido, e não sobre o IRPJ ago. Sobre o IRPJ devido, sem o adicional da alíquota, e após a dedução de incentivos ao PA T, de incentivos culturais, de incentivos audiovisuais e de incentivos ao FCA."

18. Diante do exposto, seja em razão da parcela do incentivo fiscal ser calculada a partir do IRPJ devido, seja pela comprovação de quitação do IRPJ devido no 4º trimestre de 2002, reiterando todos os fundamentos do recurso interposto, requer-se seja homologada a totalidade do IRPJ destinado ao FINAM em tal período.

19. Por fim, o Recorrente aponta a conexão existente entre a análise do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais em questão e o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 16095.000716/2007-10 (Doc. 04), o qual foi lavrado exatamente para exigir o crédito tributário de IRPJ relativo à parcela destinada pela Recorrente ao FINAM que deixou de ser homologada.

20. Dessa maneira, requer-se o apensamento dos processos em questão, com a distribuição do presente feito ao mesmo L. Conselheiro Relator do Processo Administrativo nº 16095.000716/2007-10, com fundamento no art. 49, 117º, do Regimento Interno deste Egrégio Conselho

Ao analisar a questão, o acórdão embargado fez questão de ressaltar a apresentação tardia do argumento, por meio de "aditamento" do recurso voluntário, mas não deixou de analisá-lo, como inclusive muito bem destacado pelo contribuinte em sede de recurso voluntário (fls. 878 do e-processo):

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 nº 1.376/1974 fala em imposto devido. Eis o texto:

Art. 1º 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 1º, 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.

Ressalte-se ainda que o relatório elaborado pelo Conselheiro Relator inclusive fez questão de ressaltar se tratar de argumento trazido tardiamente e de forma inaugural, veja-se (fls. 874 do *e-processo*):

O segundo argumento, trazido tardiamente e de forma inaugural, já que não aventado até então, sustenta que o valor do incentivo fiscal passível de destinação ao Finam deve ser calculado com base no valor do Imposto de Renda devido, conforme previsto no art. 1º e no art. 11, inciso I, alínea "a", do Decreto-Lei nº 1.376/1974, e no art. 1º da Lei nº 8.167/1991. Segundo a recorrente é o valor do IRPJ devido, e não o valor recolhido, que deve nortear a apuração das parcelas dedutíveis a título de Finam, independentemente das consequência a que fica sujeito o contribuinte pelo eventual inadimplemento do tributo.

Passando ao voto, o Conselheiro Relator manifesta-se expressamente a respeito da admissão total do recurso voluntário, sem se manifestar contudo a respeito do seu aditamento (fls. 875 do *e-processo*):

Admissibilidade

A tempestividade do recurso não é possível aferir, uma vez que não foi indicada a data de recebimento da peça recursal. Havendo dúvida quanto à tempestividade, resolve-se a questão em favor da recorrente, prestigiando o contraditório e a ampla defesa. Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que se extrai dos autos, foram todos atendidos.

Nada obstante, tendo em vista que o argumento apresentado no denominado aditamento foi totalmente analisado e inclusive refutado pelo acórdão de julgamento, somente é possível presumir a sua admissão em conjunto com o recurso voluntário. Logo, admitiu-se à época tanto os argumentos apresentados em recurso voluntário, como aquele apresentado em aditamento, de modo que a admissibilidade da defesa do contribuinte foi total.

Embora seja verdade a alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional de que (fls. 1057 do *e-processo*) *a decisão embargada, muito embora tenha reconhecido textualmente de forma explícita que o contribuinte interessado inovou em relação à matéria que foi objeto de impugnação e também em relação ao objeto do recurso voluntário, complementando-o com alegações novas, inexistentes até então, não se manifestou sobre a ocorrência da preclusão*

temporal e consumativa, entendemos que as alegadas omissões e contradições são apenas aparentes.

Isto porque embora concordemos, pelo menos em tese e em juízo preliminar, que os argumentos apresentados apenas no aditamento não poderiam ter sido objeto de análise pelo acórdão, a referida conclusão no momento significaria na própria reanálise da admissibilidade do aditamento do contribuinte, o que não é possível por meio da estreita via dos embargos de declaração, os quais não podem ser utilizados como sucedâneo recursal.

Globalmente considerados, os argumentos da Fazenda Nacional pretendem reviver o debate de mérito relacionado com a correta base de cálculo do Incentivo FINAN, se sobre o valor de IRPJ devido ou pago.

Não se trata o caso de matéria não impugnada. Em verdade, a discussão sempre se encontrou relacionada com a base de cálculo do incentivo ao FINAN, tendo o contribuinte apresentado apenas argumento com nova interpretação da legislação.

Também é importante ressaltar que embora o acórdão embargado não tenha se manifestado expressamente a respeito de eventual preclusão, ele se manifestou expressamente acerca do argumento apresentado em aditamento, inclusive em tópico específico, superando assim a questão da preclusão, a qual, aliás, nem mesmo constava dos autos.

Por óbvio que o acórdão poderia inadmitir os argumentos apresentados em aditamento, mas não o fez, razão pela qual qualquer irresignação nesse sentido deve ser apresentada por meio do recurso próprio, *in casu*, eventual recurso especial.

Assim, suprimindo a omissão apontada pela Fazenda Nacional, é imprescindível destacar que o Conselheiro Relator do acórdão embargado admitiu os argumentos e provas apresentados em petição extemporânea, considerando-os insuficientes a justificar a reforma da decisão, motivo pelo qual nesse ponto os embargos não possuem quaisquer efeitos infringentes.

Como consequência lógica e natural da admissão do aditamento, por óbvio que a contradição alegada pela Fazenda Nacional resta esclarecida, já que, uma vez admitido o aditamento, não haveria qualquer contradição no fato de o Conselheiro Relator analisar os argumentos e provas apresentados.

Logo, não concordamos com a afirmação de que o fato de o acórdão mencionar a apresentação extemporânea do argumento ao mesmo tempo em que o admite e o analisa significaria uma contradição. Como aduzido anteriormente, a partir do momento em que o Conselheiro Relator aceitou, analisou e refutou os argumentos apresentados, superando a questão da preclusão, não haveria que se falar em contradição.

Da mesma forma que existe o argumento da preclusão consumativa, também existe entendimento neste Conselho pautado em argumentos de verdade material, formalidade moderada, instrumentalidade das formas, ampla defesa, admitindo a apresentação e apreciação de novos argumentos e elementos de defesa, desde que não demandem dilação probatória ou então envolvam matéria de ordem pública. E ainda que este último não seja o entendimento particular deste Conselheiro Relator, é preciso ressaltar mais uma vez que isto não envolve matéria passível de discussão via embargos de declaração, posto que demandaria a reanálise da admissibilidade da defesa apresentada pelo contribuinte.

Em resumo, para suprir a omissão alegada, esclareça-se que o aditamento ao recurso foi admitido pelo Conselheiro Relator do acórdão embargado, razão pela qual não haveria qualquer contradição em sua decisão ao analisar os argumentos e provas nele apresentados. Ou seja, não se tratava de matéria não impugnada. Existia matéria controvertida e o contribuinte trouxe novos elementos de prova relacionados com esta matéria, de modo a corroborar efetivamente com o desfecho da lide.

Face ao exposto, voto para admitir os embargos sem efeitos infringentes para esclarecer que o aditamento, o qual tratava de matéria impugnada e posta em discussão, foi admitido pelo Conselheiro Relator, não havendo por isso que se falar em contradição, já que a decorrência lógica seria a sua análise.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 13 do Acórdão n.º 1301-005.910 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16624.000953/2006-74