



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

Processo n° 16682.723001/2015-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.947 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes VALE S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Incabível a arguição de decadência quando verificada que o lançamento realizado no processo a título de glosa de dedução de incentivo de redução de IRPJ ocorreu dentro do quinquênio posterior ao fato gerador do lançamento.

MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade por modificação do critério jurídico do lançamento quando comprovado que as modificações do valor da autuação apontadas em diligência determinada pela DRJ decorreram da inclusão de receitas de filiais antes não consideradas pela fiscalização no cálculo e não pela modificação dos critérios de autuação, posto que houve apenas a redução das glosas apontadas originalmente pela fiscalização.

CÁLCULO DO BENEFÍCIO. INCLUSÃO DE RECEITAS INDEVIDAMENTE EXCLUÍDAS DA BASE DE CÁLCULO DO BENEFÍCIO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Assiste parcial razão ao contribuinte quando se verifica que uma parte das exclusões de receitas das filiais foi indevidamente excluída no cálculo do benefício realizado em diligência. Corrige-se o cálculo com a determinação de inclusão do valor das receitas beneficiadas que foram indevidamente excluídas no recálculo da fiscalização.

RECURSO DE OFÍCIO. IMPROVIMENTO.

Nega-se provimento ao recurso quando verificado que a decisão da DRJ acertadamente determinou o recálculo da apuração do benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração, vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Por unanimidade de votos, afastar a alegação de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para acrescentar ao lucro da exploração o valor de R\$154.126.103,74, relativo às transferências de ferro da filial 0370 para a filial 0424. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Declarou-se impedida a Conselheira Leticia Domingues Costa Braga, substituída pelo Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Lívia de Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Sergio Abelson (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Luiz Augusto de Souza e Gonçalves (Presidente) e Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado para eventuais substituições).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 11-57.291 - 3ª Turma da DRJ/REC, que por unanimidade de votos julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação, mantendo parte do crédito e tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado excedeu o valor de alçada, houve também Recurso de Ofício.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo em parte o relatório da DRJ, naquilo que interessa à solução da controvérsia:

Contra a empresa supra qualificada lavrou-se, em 11/12/2015, o auto de infração de IRPJ a seguir relacionado, referente ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2010.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS (inicial)

TRIBUTOS	Imposto	Juros de Mora	Multa 75%	TOTAL
Imposto de Renda - IRPJ	128.099.712,28	62.832.908,87	96.074.784,21	287.007.405,36

De acordo com a descrição dos fatos, a redução do imposto efetuada pela contribuinte, fruto do cálculo do Lucro da Exploração realizado, estava incorreta (a maior), no valor de R\$ 128.099.712,28, tendo em vista que "O gozo do benefício se dá pela venda da produção do estabelecimento beneficiado¹ e a consequente geração de receita para este estabelecimento", para o caso, os estabelecimentos Filial Parauapebas/PA - 0370-74 - Minério de Ferro, Filial Paragominas/PA - 0015-50 - Bauxita e Filial Serra do Sossego/PA - 0009-01 - Concentrado de Cobre.

DA IMPUGNAÇÃO²

Inconformada, a interessada apresentou impugnação, alegando, em apertada síntese:

1. nulidade do auto de infração pela ausência de descrição clara do fato - ofensa ao art. 142 do ctn c/c arts. 10 e 59, ii, in fine do decreto 70.235/72 c/c art. 2º, caput e parágrafo único, vii da lei 9.784/99 — ofensa ao contraditório e ampla defesa. ³

2. da regularidade das rubricas relativas ao incentivo declaradas pela impugnante⁴

3. da ofensa ao princípio da legalidade — ausência de fundamento legal no aaim — arts. 97 do ctn e 2º, caput da lei 9.784/995.

4. da destinação dos incentivos à produção/atividade incentivada - abrangência das receitas de vendas efetuadas por filiais da impugnante na área incentivada; (a) finalidade dos incentivos concedidos pela sudam/rfb à impugnante - redução das desigualdades regionais, (b) regulamentação legal dos incentivos concedidos à impugnante — ilegalidade da glosa das receitas incentivadas, (c) atendimento da finalidade dos incentivos — regulamentação dos incentivos no âmbito da rfb - vendas da produção incentivada efetuada por filiais localizadas na área incentivada e igualmente incentivadas — conduta na conformidade dos arts. 557, g 1º a 30, do rir e 62 da in 267/02 — precedentes rfb e carf.

5. do pleito final⁶

6. protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive ajuntada de novos documentos.

DA SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA

A 3ª Turma da DRJ/REC, por meio do despacho nº 3.8657, de 27 de maio de 2016, divergindo parcialmente da autoridade a quo, quanto à premissa adotada para fruição do benefício fiscal de isenção dos empreendimentos da autuada instalados na área da SUDAM8 9, resolveu baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal competente do domicílio da litigante, com base nos livros e documentos contábeis e fiscais da contribuinte; (i) determinasse as receitas obtidas pelos diversos estabelecimentos situados na área abrangida pelos benefícios com a venda dos produtos beneficiados com a redução do IRPJ dos estabelecimentos Filial Parauapebas/PA - 0370-74 - Minério de Ferro, Filial Paragominas/PA - 0015-50 - Bauxita e Filial Serra do Sossego/PA - 0009-01 - Concentrado de Cobre, (ii) recalculasse o Lucro da Exploração e a redução do IRPJ devida, (iii) desse ciência à interessada, reabrindo-lhe o prazo para manifestação.

DA DILIGÊNCIA

A Demac/RJO, por meio da Informação Fiscal de folhas 1364 a 1369, em atendimento à diligência acima solicitada e com base nos livros e documentos contábeis e fiscais, recompôs o cálculo da redução do imposto de renda sobre o lucro real, da qual a contribuinte tem direito a título de benefício fiscal, calculada sobre o Lucro da Exploração, incluindo as receitas advindas das vendas de produtos de filiais que receberam produtos transferidos pela filial favorecida, resultando num benefício, no ano-calendário de 2010, de R\$ 759.599.138,91 e, em consequência, apurada uma diferença no valor de R\$ 50.942.346,96 em relação ao declarado pela contribuinte.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS (revisado)

TRIBUTO	Imposto (R\$)
Imposto de Renda - IRPJ	50.942.346,96

Inconformada, a interessada apresentou impugnação, alegando, em apertada síntese:

- a. considerações preliminares - regularidade das rubricas relativas ao incentivo declaradas pela impugnante¹¹
- b. da decadência do direito de cobrança – ofensa aos arts. 156, v e vii e 150, §§1º e 4º, súmula vinculante stf n.º 0812
- c. impossibilidade de alteração do critério jurídico inicialmente utilizado pela fiscalização - ofensa ao art. 146, ctn 13.
- d. ofensa aos arts. 145 e 149, ctn – vedação à reformatio in pejus¹⁴
- e. ofensa ao princípio da legalidade – ausência de fundamento legal no aiim – arts. 97 do ctn e 2º, caput da lei 9.784/99¹⁵
- f. necessidade de consideração das transferências em remessas às filiais de são luís (0424-00 e 0434-73) - destinação dos incentivos à produção/atividade incentivada.
- g. da finalidade e da regulamentação legal dos incentivos concedidos pela sudam/rfb à impugnante – redução das desigualdades regionais e ilegalidade da glosa das receitas incentivadas¹⁶.
- h. regulamentação legal dos incentivos concedidos à impugnante¹⁷
 - i) do pleito final¹⁸
 - i) protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos.

Apreciada a impugnação, afastou-se a preliminar de nulidade da autuação, sob o fundamento de que:

"De acordo com os referidos dispositivos, localizados na parte do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99, relativa à isenção e redução do IRPJ, especificamente "redução", qualquer incorreção no cálculo do lucro da exploração afeta a apuração do IRPJ. Logo, caso a autoridade fiscal verifique superestimação do Lucro da Exploração e consequente alteração do IRPJ apurado, será a mesma objeto de auto de infração, consoante dispõe o art. 926 do mesmo decreto, o que, a princípio, ocorreu no presente caso".

A arguição de decadência, alteração do critério jurídico de lançamento seguido por reforma em prejuízo à Recorrente, foram afastadas, por entender a DRJ que o resultado da Diligência não ensejou novo lançamento, nas palavras dela:

"O lançamento continua o mesmo, íntegro, hígido na sua forma original, formalizado pelo auto de infração de fls. 621/625. Não há, inclusive, até o presente momento, sequer alteração do montante do crédito tributário inicialmente apurado. A autoridade lançadora em nada alterou o lançamento: nem os valores, nem a fundamentação legal, nem sua motivação. Repise-se: nada! Apenas e tão somente, em cumprimento ao despacho de diligência, foram acrescentados ao cálculo inicial do Lucro da Exploração efetivado pela autoridade a quo valores de receitas dos produtos beneficiados advindos das vendas efetuadas pelas filiais, redundando o procedimento em um novo montante do benefício e, conseqüentemente, em uma nova apuração do IRPJ (montante).

Mas, necessário repetir, os valores foram apurados em cumprimento à diligência determinada por este órgão julgador, e não em decorrência de mudança de entendimento da autoridade autuante. Os valores apurados na diligência ainda estão, neste momento, sujeito à apreciação da autoridade julgadora, que poderá aceitá-los, recusá-los ou modificá-los. Enfim, a manutenção ou não dos valores apurados no procedimento de diligência está a cargo do presente julgamento. Deste julgamento é que poderá resultar alteração do auto de infração.

De maneira que são inteiramente equivocadas, sem a menor chance de prosperar, as alegações envolvendo decadência, mudança de critério jurídico ou revisão de lançamento, porque todas elas se assentam na fantasiosa premissa de que o resultado da diligência configuraria novo lançamento, o que, como já visto, não tem a mais mínima sustentação. Insista-se: só há um lançamento em litígio, qual seja, o formalizado através do auto de infração de fls. 621/625".

Quanto ao mérito, a impugnação foi julgada procedente em parte para exonerar, do imposto lançado (principal), o montante de R\$ 77.157.365,32 (setenta e sete milhões, cento e cinquenta e sete mil, trezentos e sessenta e cinco reais e trinta e dois centavos), observando que de acordo com a Informação Fiscal (fls. 1194-1199), tratou a diligência de determinar "*as receitas obtidas pelos diversos estabelecimentos situados na área abrangida pelos benefícios fiscais com a venda dos produtos beneficiados com a redução de IRPJ dos estabelecimentos Filial Paraúpebas/PA - 0370-74 - Minério de Ferro, Filial Paragominas/PA - 0015-50 - Bauxita e Filial Serra do Sossego/PA - 0009-01 - Concentrado de Cobre*".

Em relação à parte desonerada houve RECURSO DE OFÍCIO.

Já o RECURSO VOLUNTÁRIO, traz o inconformismo contra a parcela remanescente da cobrança do IRPJ (2010) em razão de alegada redução indevida do imposto na área incentivada (SUDAM), inicialmente pela exclusão das receitas de vendas efetuadas por filiais da Recorrente da produção de 03 de seus estabelecimentos extratores incentivados - minério de ferro (filial 0370 – Parauapebas), bauxita (filial 0015 – Paragominas) e concentrado de cobre (filial 0009 - Serra do Sossego) – sob o equivocado fundamento de que somente as receitas destes estabelecimentos produtores seriam incentivadas, apesar de TODAS as filiais serem igualmente situadas na área incentivada - as quais funcionam como meros entrepostos comerciais a facilitar a comercialização do minério em localidades mais próximas dos mercados adquirentes – notadamente, para indústrias de gusa.

Aduz a Contribuinte Recorrente que após apresentada a 1ª impugnação, o julgamento foi convertido em diligência pela DRJ, que, acolhendo os fundamentos da defesa, determinou fosse recalculada a redução pela DEMAC, com a consideração das vendas das referidas filiais, vez que o entendimento constante do TVF se mostrava em desconformidade com a legislação e mesmo com a jurisprudência da própria RFB (e CARF) – matéria objeto do RO que há de ser desprovido.

Esclarece que apesar de substancialmente reduzido pela DRJ o valor do principal inicialmente em cobrança (de R\$ 128.099.712,28 para R\$ 50.942.346,96) ante a consideração dos valores relativos às vendas pelas filiais da produção dos estabelecimentos extratores incentivados (conforme apurado pela DEMAC por determinação da DRJ/REC), mesmo no tocante ao valor remanescente (relativo ao minério de ferro), a cobrança também não pode prevalecer em razão da: i) decadência do direito de fiscalização do exercício de 2010, no ano de 2017; seja pela ii) impossibilidade de alteração de critério jurídico (art. 146, CTN); seja ainda iii) pela impossibilidade de reformatio in pejus (revisão de lançamento por erro de direito – arts. 145 e 149, CTN); iv) pela ofensa ao princípio da legalidade; ou especificamente quanto ao mérito, por v) ter sido indevidamente desconsiderada a vigência do benefício para o aglomerado da filial de São Luís, desde a implantação do empreendimento, devendo ao menos serem consideradas as transferências entre o estabelecimento extrator de Parauapebas (0370-74) e suas filiais em São Luís (0424-00 e 0434-73), visto que configuram saída de produção incentivada, sob pena de anulação de incentivo relativo ao minério de ferro validamente concedido, em favor da Recorrente (art. 178, CTN).

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Preliminares:

Decadência

Inicialmente, a Recorrente levanta questão prejudicial em relação à extinção do alegado crédito pela decadência, vez que, transcorridos quase 07 anos do período fiscalizado (2010) e a intimação do novo lançamento, com a nova motivação apresentada pela RFB em sua informação fiscal para negativa parcial do incentivo, em 18/04/17.

Entendo que para análise da questão levantada, é necessário primeiro refletir sobre a ocorrência ou não de novo lançamento após a lavratura do Auto de Infração de fls. 621/625, principalmente em razão do decidido pelo acórdão recorrido, no sentido de que o argumento da decadência se apóia na "*fantasiosa premissa de que o resultado da diligência configuraria novo lançamento*".

Para concluir pelo argumento do novo lançamento, o Recurso Voluntário traz a seguinte sequência de fatos:

1) Em sua primeira defesa, demonstrou a Recorrente que, diferentemente do (equivocado) raciocínio do TVF inicial, caso efetuada análise mais acurada da jurisprudência atinente ao alcance dos incentivos regionais e da respectiva legislação aplicável, teria a D. Fiscalização chegado à conclusão diversa daquela inicialmente aventada, qual seja: pela ilegitimidade da pretensão, seja i) pela ausência de base legal, seja ii) em razão do pleno atendimento pela Recorrente ao r. art. 557 do RIR (que serviu de suposta base inclusive ao AIIM), seja ainda, iii) pela destinação do incentivo à produção do estabelecimento incentivado/atividade incentivada (independente de a venda ter sido feita por filiais da própria Recorrente, conforme já reconhecido pelo CARF, pela própria RFB e pela legislação regulamentadora.

2) Ao apreciar as razões da primeira Impugnação, por meio do Despacho 3.865, a D. 3ª Turma de Julgamento da DRJ/REC concordou expressamente com a argumentação de mérito esposada pela Recorrente em sua defesa, tendo decidido pela conversão do julgamento em diligência, para que fosse recalculada a redução, dessa feita, com a correta consideração dos valores relativos às vendas das produções dos estabelecimentos produtores da Recorrente (Parauapebas – minério de ferro; Serra do Sossego – cobre; e Paragominas – bauxita):

[...]

3) Baixado o processo à DEMAC/RJO, para recálculo da redução, com a consideração das receitas das vendas efetuadas pelas filiais estabelecidas dentro da área incentivada, conforme determinado pela D. DRJ/REC, a D. Fiscalização procedeu à intimação inicial da empresa, por meio do TDPF 07.1.85.00-2016-00137-5, para que a mesma apresentasse os atos constitutivos e eventuais alterações

posteriores, até a data da sua emissão, no que foi devidamente atendida pela empresa, dentro do prazo de 20 dias outorgado.

4) Na sequência, em 18/04/17, a Recorrente foi intimada da informação fiscal que, apesar de ter diminuído substancialmente o valor do principal inicialmente em cobrança pela DEMAC (de R\$ 128.099.712,28 para R\$ 50.942.346,96), passou a glosar valores relativos a transferências entre as filiais incentivadas, em nítida alteração de critério jurídico (art. 146, CTN), seja sob a alegação de que inexistiria laudo constitutivo para o exercício de 2011, seja porque, notadamente no tocante às transferências do minério de ferro para as filiais São Luís (0424 e 0434 – esta última pelletizadora), as mesmas não poderiam ser consideradas no recálculo, sob pena de duplicidade.

Contudo, ao contrário do sustentado pela recorrente EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA, a diligência foi determinada justamente para solução das dúvidas levantadas em razão dos argumentos trazidos por ela no momento da impugnação, no sentido de que fosse recalculada a redução, dessa feita, com a correta consideração dos valores relativos às vendas das produções dos estabelecimentos produtores da Recorrente (Parauapebas – minério de ferro; Serra do Sossego – cobre; e Paragominas – bauxita)

De maneira que, embora a autoridade fiscal tenha revisto o cálculo originário apresentado no TVF de fls., por ter sido sensibilizada em razão dos argumentos trazidos pelo próprio contribuinte em sua impugnação, não há que se falar que dessa revisão tenha advindo um novo lançamento que pudesse ser impactado pela decadência.

Há um único lançamento nos autos e está representado pelo Auto de Infração de fls. 621/625.

Razão pela qual, afasto a alegação de decadência.

Nulidade por alteração do critério jurídico inicialmente adotado (art. 146) e impossibilidade de "reformatio in pejus" (art. 145 e 149 CTN).

O resultado da Diligência Fiscal traz a informação no sentido de que houve, após a diligência uma reconfiguração do crédito a ser exigido da Contribuinte ao expressar que (fl.):

"Conforme solicitado, com base nos livros e documentos contábeis e fiscais, foi recalculada a redução de IRPJ, da qual a contribuinte tem direito a título de benefício fiscal, calculada sobre o Lucro da Exploração, **incluindo-se as receitas advindas das vendas de produtos de filiais que receberam produtos transferidos pela filial favorecida**. De acordo com os cálculos acima, corroborados pelas planilhas citadas, restou que o benefício no ano-calendário de 2010 foi de R\$ 759.599.138,91. **Sendo apurada uma diferença no valor de R\$ 50.942.346,96 em relação ao declarado pela contribuinte**".

Este valor de R\$ 50.942.346,96 foi apresentado como resultado do seguinte cálculo, transcrito do corpo do Relatório da Diligência Fiscal:

RECOMPOSIÇÃO DO CÁLCULO DA REDUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL

TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA (A): R\$ 51.390.139.999,73

LUCRO DA EXPLORAÇÃO (B): R\$ 23.031.897.390,40
IMPOSTO ADICIONAL NO PERÍODO (C): R\$ 2.135.793.504,36
RECEITA DA ATIVIDADE COM REDUÇÃO DE 75% (D): R\$ 8.086.430.744,14
RECEITA DA ATIVIDADE COM REDUÇÃO DE 12,5% (E): R\$ 7.962.188.662,56
LUCRO DA EXPL. DA ATIV. COM REDUÇÃO DE 75% (B x D / A): R\$ 3.568.472.712,47
Imposto (Alíquota de 15%): R\$ 535.270.906,87
Adicional (D x C / A): R\$ 330.911.548,91
Subtotal: R\$ 866.182.455,78
Redução (75% do Subtotal): R\$ 649.636.841,84
LUCRO DA EXPL. DA ATIV. COM REDUÇÃO DE 12,5% (B x E / A): R\$ 3.624.155.200,87
Imposto (Alíquota de 15%): R\$ 543.623.280,13
Adicional (E x C / A): R\$ 336.075.096,45
Subtotal: R\$ 879.698.376,58
Redução (12,5% do Subtotal): R\$ 109.962.297,07
TOTAL DA REDUÇÃO: R\$ 759.599.138,91
VALOR DA REDUÇÃO NA DIPJ: R\$ 810.541.485,87
DIFERENÇA: R\$ 50.942.346,96

*Fontes: A e B – Ficha 08, DIPJ;

C – Ficha 12ª, DIPJ;

D e E – Apuração dos incentivos fiscais, tabela acima.

Portanto, neste ponto entendo assistir razão à Recorrente, quando aduz que do resultado da diligência determinado pela DRJ, no sentido de "revisar" o valor do crédito contra ela lançado para **R\$ 50.942.346,96**, oriundo da inclusão das receitas advindas das vendas de produtos de filiais que receberam produtos transferidos pela filial favorecida, que não haviam sido consideradas no TVF original, constituiu alteração do critério jurídico do lançamento primário.

Da exposição dos fatos foi possível perceber também que o fundamento constante do TVF inicial foi pela descon sideração das vendas efetuadas pelas filiais dos estabelecimentos extratores da Recorrente. Repise-se mais uma vez esse trecho do TVF inicial:

O gozo do benefício se dá pela venda da produção do estabelecimento beneficiado e a conseqüente geração de receita para este estabelecimento.

Em todos os anos, a VALE adotou o critério estabelecido no parágrafo 3º do artigo 557 do RIR/99, ou seja, a relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total da empresa.

Assim sendo, no caso do produto “Minério de Ferro”, apenas a receita produzida pelo estabelecimento 33.592.510/0370-74, beneficiário dos laudos expedidos pela SUDAM, é geradora de incentivo fiscal para esse produto.

Motivo pelo qual, há que se reconhecer que a razão está com a Recorrente quando aduz que: *“numa tentativa de “aproveitar” (indevidamente) o trabalho fiscal formalizado por meio do AIIM original e respectivo TVF, quando da conversão do julgamento em diligência, como também adiantado nos fatos, apesar de reduzida substancialmente a cobrança (pelo acatamento do entendimento da própria COSIT/RFB/DRJ), a D. Fiscalização alterou o critério jurídico inicialmente utilizado, passando a adotar nova motivação para a cobrança em sua informação fiscal, qual seja, pela desconsideração das transferências efetuadas do estabelecimento produtor (0370 – Parauapebas), com destino às filiais de São Luís (0424-00 e 0434-73)”*.

Não há como se manter o argumento do acórdão recorrido no sentido inexistiria alteração do critério jurídico, a pretexto que de que apenas e tão somente, em cumprimento ao despacho de diligência, foram acrescentados ao cálculo inicial do Lucro da Exploração efetivado pela autoridade "a quo" valores de receitas dos produtos beneficiados advindos das vendas efetuadas pelas filiais, redundando o procedimento em um novo montante do benefício e, conseqüentemente, em uma nova apuração do IRPJ (montante).

Tem-se, como bem observado pela Recorrente que além de alterar o critério jurídico, a fiscalização incorreu também em revisão por erro de direito – situação igualmente vedada pelo ordenamento -, vez que adotou dois tratamentos distintos para as **transferências** oriundas dos estabelecimentos produtores da Recorrente (notadamente em relação às remessas de minério de ferro **com destino às suas filiais de São Luís**), incidindo na vedação da *reformatio in pejus* (arts. 145 e 149, CTN)¹: primeiro ao desconsiderar as referidas remessas, em razão de alegada duplicidade, pela consideração das vendas das filiais; e segundo, pela desconsideração das devoluções, vez desconsideradas as transferências entre filiais, que também não pode ser admitido.

A esse respeito, veja-se a jurisprudência do E. CARF pela impossibilidade de inovação, em relação aos critérios adotados pela fiscalização:

Ementa

FINSOCIAL - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA - MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO. Reforma-se de decisão de primeiro grau de jurisdição administrativa que aplica retroativamente nova interpretação, à luz do que preceitua o art. 2º, parágrafo único, inciso XII, da Lei 9.784/99 c/c o art. 146 do CTN. Decadência afastada e os autos devolvidos à DRJ para novo julgamento por não ocorrer no caso a situação prevista no art. 515, § 3º do Código de Processo Civil. RECURSO PROVIDO POR MAIORIA (Ac. 302-36.430)

Ementa

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2004 a 30/09/2004 MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. HIPÓTESES. ART. 146 DO CTN. A

¹ Pela impossibilidade de revisão em casos análogos, v. Acórdão 104-17.447 e Acórdão 104-18695.

vedação contida no artigo 146 do CTN somente ocorre se “a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” ou “quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 145). Se o relatório fiscal e a decisão de primeira instância indicam os mesmos fundamentos de fato e de direito como base para o lançamento, não há que se falar em qualquer modificação de interpretação e, conseqüentemente, de critério jurídico. (Ac. 2302-002.941)

Nesse seguir voto por reconhecer a preliminar de nulidade da autuação remanescente em cobrança em razão de alteração do critério jurídico do lançamento, sobrevindo aos autos durante a realização da Diligência Fiscal solicitada pela DRJ.

Nulidade por ausência de fundamento legal.

Em relação a preliminar de nulidade da autuação por ausência de fundamentação legal na autuação eu nego, pois não houve prejuízo a defesa da Contribuinte, que bem compreendeu os fatos durante todo o processo administrativo e teve condições deles impugnar com precisão.

Mérito

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente reclama a reforma do Acórdão DRJ arguindo a necessidade de consideração das transferências em remessas às filiais de São Luís (0424-00 e 0434-73) - destinação dos incentivos à produção/atividade.

Para tanto, aduz que conforme apresentado pela fiscalização às fls. 2 do Relatório Fiscal de Diligência, as vendas de minério de ferro pelas unidades Pindaré Mirim - MA (0025-21), Açailândia - MA (0417-72), Marabá - PA (0426-63) e Bacabeira - MA (0026-02) foram consideradas quando do cumprimento da diligência determinada pela D. DRJ, motivo pelo qual as transferências efetuadas pela unidade extratora (0370-74) foram desconsideradas, sob pena de alegada duplicidade.

Contudo, segundo ela restaria evidenciado da própria tabela apresentada pela fiscalização que não foram consideradas vendas das unidades situadas no Município de São Luís - MA (0424-00 e 0434-73), cujas transferências devem ser consideradas, a fim de evitar uma indevida restrição ao benefício incidente sobre a produção incentivada de Parauapebas (0370-74), sob pena, aí sim, de ofensa, dentre outros, ao art. 178 do CTN.

Em termos simples, defende que **para o caso da filial 0424-00**, inexistente a duplicidade apontada, porquanto não se atribui qualquer valor pela venda de minério de ferro a partir da mesma, sendo computadas apenas as próprias transferências, **como inicialmente**

efetuado pela Fiscalização, situação que não poderia ser revista em prejuízo da Recorrente (notadamente quando efetuada após o prazo decadencial de 5 anos, como visto acima).

Quanto à filial 0434-73, a duplicidade apontada será verificada tão somente se consideradas como válidas as vendas por ela efetuadas do minério aglomerado, o que não ocorreu, como se depreende da própria informação fiscal.

Logo, as referidas receitas de transferências para estabelecimentos da mesma PJ também na área incentivada não podem ser excluídas da receita líquida da atividade incentivada para fins de aplicação dos incentivos, notadamente porque a) se trata de receita que advém da atividade incentivada, por ser de interesse para o desenvolvimento regional da Amazônia, qual seja, a mineração, circunstância essa que independe da forma como os produtos são repassados a terceiros; b) porque, de toda sorte, os produtos cuja receita não pôde ser considerada pela fiscalização quando das saídas efetuadas pelas filiais de São Luis – MA (0424-00 e 0434-73) tiveram origem na unidade beneficiada de Parauapebas, tendo sido atribuídos valores aos mesmos quando das remessas às filiais, além de terem participado do cálculo das receitas totais da Recorrente, motivo pelo qual devem ser consideradas como receitas incentivadas.

Quanto aos argumentos apresentados, entendo assistir parcial razão à Recorrente no que diz respeito a filiais não consideradas pela fiscalização que não considerou acrescentar o valor de R\$ 154.126.104, 74 das transferências de ferro da filial 0370-74 para 0424-00 que foram excluídas na diligência, acrescentando-o à receita de exploração no cálculo do benefício.

No mais, conforme determina a legislação relativa à concessão de incentivos, no caso da Recorrente e do benefício da filial São Luis, a filial começou a operar em 2006. Conforme as normas abaixo, o benefício somente poderia ser usufruído desde o início da operação se o laudo tivesse sido emitido até 31 de março de 2007.

MEDIDA PROVISÓRIA No 2.199-14, DE 24 DE AGOSTO DE 2001.

Art. 1o Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1o A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou

diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

DECRETO Nº 6.539, DE 18 DE AGOSTO DE 2008.

Art. 1º As pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado a partir do ano-calendário de 2000 até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, terão direito à redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicional, calculados com base no lucro da exploração (Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, art. 1º, caput).

...

Art. 5º A fruição da redução do imposto de que trata o caput do art. 1º dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, de diversificação ou de modernização total, e de ampliação ou de modernização parcial entrar em operação, segundo laudo expedido pelo órgão competente do Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação (Medida Provisória no 2.199-14, de 2001, art. 1º, § 1º).

§ 1º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no caput, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo (Medida Provisória no 2.199-14, de 2001, art. 1º, § 2º).

§ 2º O prazo de fruição do benefício fiscal será de dez anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição (Medida Provisória no 2.199-14, de 2001, art. 1º, § 3º)

Considerada a legislação aplicável ao caso, bem como que o laudo de concessão do benefício é posterior a 31 de março do ano seguinte ao do início da atividade então o benefício somente se inicia a partir do ano-calendário de emissão do laudo, nesse caso o ano de 2011. Assim, as saídas da filial São Luis não podem ser computadas no benefício.

Em relação às entradas advindas de Parauapebas também não cabe a concessão do benefício, pois as saídas reclamadas são anteriores ao período da concessão e não sendo as saídas de pelotas beneficiadas com a isenção, não há como se computar parte destas receitas no cálculo da redução, visto que a venda de pelotas não se encontra beneficiada no ano de 2010.

RECURSO DE OFÍCIO.

Houve recuso de ofício, tendo em vista que foi julgada procedente em parte a impugnação para exonerar, do imposto lançado (principal), o montante de R\$ 77.157.365,32 (setenta e sete milhões, cento e cinquenta e sete mil, trezentos e sessenta e cinco reais e trinta e dois centavos), observando que de acordo com a Informação Fiscal (fls. 1194-1199), tratou a diligência de determinar "*as receitas obtidas pelos diversos estabelecimentos situados na área abrangida pelos benefícios fiscais com a venda dos produtos beneficiados com a redução de IRPJ dos estabelecimentos Filial Parauapebas/PA - 0370-74 - Minério de Ferro, Filial Paragominas/PA - 0015-50 - Bauxita e Filial Serra do Sossego/PA - 0009-01 - Concentrado de Cobre*".

Neste ponto, não encontro motivos para restabelecer a exigência exonerada pela DRJ, tendo ela agido com acerto ao afastar a acusação de redução indevida do imposto na área incentivada (SUDAM), inicialmente pela exclusão das receitas de vendas efetuadas por filiais da Recorrente da produção de 03 de seus estabelecimentos extratores incentivados - minério de ferro (filial 0370 – Parauapebas), bauxita (filial 0015 – Paragominas) e concentrado de cobre (filial 0009 - Serra do Sossego) – sob o equivocado fundamento de que somente as receitas destes estabelecimentos produtores seriam incentivadas, apesar de TODAS as filiais serem igualmente situadas na área incentivada - as quais funcionam como meros entrepostos comerciais a facilitar a comercialização do minério em localidades mais próximas dos mercados adquirentes – notadamente, para indústrias de gusa, conforme constado pelo resultado da diligência fiscal.

Ante o exposto, acolho a preliminar de nulidade do lançamento e voto pelo seu cancelamento, conforme acima demonstrado, e uma vez vencida em relação à preliminar de nulidade, no mérito dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para acrescentar o valor de R\$ 154.126.104, 74 das transferências de ferro da filial 0370-74 para 0424-00 que foram excluídas na diligência, acrescentando-o à receita de exploração no cálculo do benefício e nego provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado

Início o presente voto pedindo *venia* à ilustre Conselheira relatora do fundamentado voto do qual discordo de um dos pontos analisados.

Minha discordância prende-se à análise do ponto relativo à **Nulidade por alteração do critério jurídico inicialmente adotado (art. 146) e impossibilidade de "reformatio in pejus" (art. 145 e 149 CTN).**

Com relação a este ponto alega o recorrente, na descrição apresentada pela relatora que "*Portanto, neste ponto entendo assistir razão à Recorrente, quando aduz que do resultado da diligência determinado pela DRJ, no sentido de "revisar" o valor do crédito contra ela lançado para **R\$ 50.942.346,96**, oriundo da inclusão das receitas advindas das vendas de produtos de filiais que receberam produtos transferidos pela filial favorecida, que não haviam sido consideradas no TVF original, constituiu alteração do critério jurídico do lançamento primário.*"(grifo nosso)

A recorrente, em seu recurso, apresentou as seguintes considerações a respeito do tema:

*.....**passou a glosar valores relativos a transferências entre as filiais incentivadas**, em nítida alteração de critério jurídico (art. 146, CTN), **seja sob a alegação de que inexistiria laudo constitutivo para o exercício de 2011**, seja porque, notadamente no tocante às **transferências do minério de ferro para as filiais São Luís (0424 e 0434 – esta última pelletizadora)**, as mesmas não poderiam ser consideradas no recálculo, sob pena de duplicidade (grifo e sublinhado nosso)*

.....
*21. Vale repisar que, mesmo em relação à nova parcela em cobrança, decorrente da declarada alteração de critério jurídico adotado pela fiscalização, **não há como serem desconsideradas na apuração do incentivo as saídas decorrentes de transferências destinadas às filiais de São Luís (0424 e 0434)**, sob pena de anulação do benefício concedido ao estabelecimento de Parauapebas. É o que veremos no direito a seguir aduzido, dentre outros aspectos que fazem padecer de juridicidade, de igual modo, o novel entendimento da D. Fiscalização.*(grifamos)

A leitura realizada pelo recorrente e encampada pela relatora é a de que a modificação dos cálculos do benefício de redução fiscal e a consequente redução da autuação, conforme apresentado em relatório de diligência fiscal e admitido pela Delegacia de Julgamento, teriam incidido na modificação do critério jurídico da autuação o que levaria à nulidade da autuação.

Discordo deste entendimento.

Em primeiro lugar é bom fazer constar que o trabalho da fiscalização que resultou na presente autuação foi o de revisar a base de cálculo do benefício de redução do IRPJ apresentada pela autuada em sua DIPJ. Assim, a apuração realizada pela fiscalização buscava identificar quais as receitas auferidas pela empresa estavam sujeitas ao benefício de redução do IRPJ para fins de cálculo do benefício.

Ao contrário do que o recorrente alega não há modificação do critério jurídico da autuação. A fiscalização, desde o início dos trabalhos desenvolveu seus atos no sentido de apurar o real valor do benefício de redução do IR em razão do incentivo da empresa.

No TVF inicial a fiscalização, equivocadamente, entendeu que o benefício somente existiria para a unidade que teve o CNPJ constante do laudo da SUDAM. A DRJ, atendendo à impugnação da empresa indicou e, assim foi feito, que o benefício fosse calculado com a inclusão nas receitas que servem de base de cálculo dos montantes das vendas das filiais situadas na área beneficiada. Assim foi feito na diligência realizada a pedido da DRJ.

Não houve modificação alguma no critério jurídico, posto que o critério jurídico foi, desde o começo, apenas e tão somente um, qual seja, o que de auferir quais receitas auferidas pela empresa estavam enquadradas no benefício de redução de IRPJ.

Por isso, a diligência realizada e o recálculo da autuação decorreram não de uma modificação do critério jurídico do lançamento, que permaneceu o mesmo, mas apenas uma correção do cálculo do benefício com a inclusão de outras receitas das filiais que não haviam sido consideradas pela fiscalização quando da lavratura do auto.

Exemplifiquemos:

A empresa possui receitas de vendas das filiais 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8.

Apenas as filiais de 1 a 3 constam do laudo. As filiais de 4 a 6 estão situadas na área incentivada e as filiais 7 e 8 não estão.

A base jurídica do lançamento foi a existência de redução do imposto superestimada pela empresa pela inclusão de receitas que não estavam abrangidas pelo benefício. Ou seja, a empresa calculou a maior o seu benefício.

Com base neste fundamento jurídico, único em todo o auto, a fiscalização utilizou o faturamento apenas das filiais 1, 2 e 3, para o cálculo pois o fiscal não considerava o faturamento das filiais localizadas dentro da área incentivada.

No julgamento de 1ª instância, com base nos mesmos fundamentos da autuação, a DRJ entendeu assistir razão à empresa em suas alegações de impugnação e determinou que deveriam ser incluídos na base de cálculo do benefício o valor do faturamento das filiais localizadas dentro da área incentivada, independentemente de o CNPJ destes filiais não constar no laudo de concessão.

Apenas isso, não modificou nenhum critério jurídico. Apenas, com base no mesmo critério jurídico, determinou o recálculo do benefício com o acréscimo do faturamento de outras filiais da empresa.

A modificação da autuação deveu-se, unicamente à modificação dos valores de base de cálculo do incentivo e não, como pretende o recorrente, à alteração de fundamento jurídico da autuação, haja vista que a retificação dos cálculos decorreu de pedido do contribuinte, devidamente acatado pela DRJ, no sentido de se incluir na base de cálculo do benefício o valor do faturamento de outras filiais.

Processo nº 16682.723001/2015-29
Acórdão n.º **1401-002.947**

S1-C4T1
Fl. 1509

Assim, não se pode considerar que o simples ajuste da base de cálculo do benefício se converta em modificação do critério jurídico da autuação passível de nulidade do lançamento.

Por estas razões, neste ponto, entendo não assistir razão ao recorrente, razão pela qual voto por rejeitar também esta preliminar suscitada.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto