



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002777/2006-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.133 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrente FLEURY S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexo causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material.

No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para declarar nulo o auto de infração por vício material. Acompanham pelas conclusões os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra

Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Souza

Relatório

FLEURY S/A., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 16-21.407, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ I em São Paulo / SP, em 15 de maio de 2009.

2. Trata-se de auto de infração referente a recolhimento a menor de imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ em decorrência de excesso de destinação ao Fundo de Investimentos da Amazônia – FINAM, no ano-calendário 2001, no montante total de R\$ 659.143,02, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%. A lavratura do auto de infração ocorreu em 06.12.2006 e a ciência da recorrente em 09.12.2006 (e-fls. 51-59).

3. Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da decisão de primeira instância.

1. Trata o presente processo administrativo fiscal de Auto de Infração (fls. 052 a 053) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, exercício 2002, ano-calendário 2001, lavrado em 09/12/2006 (AR à fl. 056), resultante de procedimento de Revisão Interna determinada pelo RPF 0819000 2006 02659 0, que tinha por objeto Representação Fiscal da DERAT/DIORT inserta no processo n.º 16143.000034/2006-11. Após o processamento das opções feitas pela pessoa jurídica acima indicada em investimentos regionais, apurou-se pagamento a menor de IRPJ, em virtude da constatação de excesso, no valor de R\$ 255.353,13, relativo ao 4º trimestre de 2001, na destinação feita ao FINAM, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 048 a 049. O crédito tributado lançado foi de R\$ 659.143,02 (seiscentos e cinquenta e nove mil, cento e quarenta e três reais e dois centavos), conforme abaixo demonstrado:

[...]

2. O procedimento fiscal obedeceu ao disposto na Norma de Execução CORAT n.º 06, de 14/09/2006, cuja cópia consta das fls. 017 a 028 dos autos deste processo e das fls. 02 A 13 dos autos do processo administrativo n.º 16143.000034/2006-11 (Revisão de Declaração IRPJ), apensado a este processo.

3. No processo administrativo apensado n.º 16143.000034/2006-11, conta que, após processamento das opções feitas pelo Contribuinte para aplicação do IRPJ (para o 4º trimestre de 2001) em investimentos regionais, conforme art. 4º da Lei n.º 9.532/97, foi apurado o valor de R\$ 255.353,13, relativo ao FINAM, classificado como “aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária”, o que indicou excesso de valor destinado ao fundo, conforme demonstrativo de fl. 01 desse processo.

4. Em decorrência dos fatos acima descritos, foi lavrado auto de infração para a exigência dos valores do Imposto sobre a Renda recolhidos a menor.

4. Em sede de impugnação, a recorrente alegou, em síntese, nulidade do lançamento por falta de demonstração da motivação, uma vez que não teria ocorrido excesso de destinação; ofensa ao art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, aos princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica, tipicidade cerrada; inaplicabilidade da taxa SELIC.

5. Ao analisar o feito, a Turma julgadora de primeira instância, embora tenha

reconhecido a regularidade dos recolhimentos, apontou que o excesso de destinação decorreu de irregularidade fiscal, fator impeditivo do gozo do benefício fiscal. Nesse sentido, por unanimidade, julgou procedente o lançamento e manteve o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

INCENTIVOS FISCAIS. FINAM. Não confirmada pela Secretaria da Receita Federal a opção pela aplicação em fundos de investimentos regionais, sem que o interessado comprove ter apresentado qualquer manifestação no prazo legal, mantém-se a exigência do imposto equivalente àquele pago a menor em virtude de excesso de valor destinado para o fundo, que passa a ser considerado como aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Não é caso de nulidade do lançamento quando o ato foi praticado com observância dos seus pressupostos legais e quando dos autos se permite a identificação da infração imputada e os motivos da autuação.

VIOLAÇÃO DE LEI E DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. A apreciação de matérias que questionam a constitucionalidade/legalidade de legislação tributária é de competência reservada ao Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO. Os juros de mora são devidos por expressa disposição legal, inclusive a utilização da taxa SELIC.

Lançamento Procedente

6. Cientificada da decisão de primeira instância, em 31.08.2009, a recorrente interpôs recurso voluntário em 29.09.2009 e aduz, em resumo, os seguintes argumentos:

Preliminares

Ausência de motivação legal para a lavratura do auto de infração

i) a autoridade fiscal lavrou o auto de infração sob o fundamento de que teria havido excesso de destinação ao FINAM, no entanto não apresentou justificativa ou qualquer documento probatório para esse entendimento, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa;

ii) não houve subsunção do fato questionado à norma veiculada pelo art. 601, §7º do RIR/99;

Impossibilidade de a Turma Julgadora inovar o lançamento

iii) a autuação fiscal tem como fundamento suposto excesso na destinação feita ao FINAM; o acórdão recorrido, por sua vez, afirma que o excesso de destinação ao FINAM decorreu não da “superação de qualquer limite”, mas, sim, “do não reconhecimento do direito ao incentivo fiscal”, fundamento não apontado pela Fiscalização no auto de infração; o que significa inovação no lançamento por parte da Turma Julgadora e, com efeito, cerceamento de defesa; [cita doutrina e jurisprudência]

Mérito

Revogação das normas legais que fundamentaram a autuação fiscal

iv) o art. 4º, §7º da Lei nº 9.532/99, matriz legal art. 601, §7º do RIR/99 e o art. 13, §§ 1º e 7º da Medida Provisória 2.058/2000 não poderiam ter sido utilizados como fundamentos legais da autuação fiscal porquanto, considerando o fato gerador em 31.12.2001, tais normas estavam revogadas desde 26.05.2001, com a décima edição da MP 2.058/00 (art. 17 da MP 2.128-10);

Correta destinação feita ao FINAM

v) a recorrente, tributada com base no lucro real, nos termos do art. 601 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 4º, §7º da Lei nº 9.532/99, pode optar pela aplicação do IRPJ em investimentos regionais, seja na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário; o que lhe permite destinar 18% do IRPJ devido, nos termos do art. 541 e 599 do RIR/99, para o FINAM no período compreendido entre janeiro de 1998 e dezembro de 2003;

vi) informou na DIPJ, ano-calendário 2001, ficha 29 – aplicação em incentivos fiscais, os seguintes valores:

Período de apuração	IRPJ devido	Aplicação - FINAM (até 18%)
1º Trim	1.140.580,19	205.304,43
2º Trim	704.569,58	126.822,52
3º Trim	804.703,00	144.846,54
4º Trim	1.418.628,48	255.353,13

vii) o fato discutido (destinação em excesso ao FINAM) não guarda relação com o antecedente da norma geral e abstrata, razão pela qual não pode haver incidência da norma jurídica que constituiu a obrigação tributária; assim, o lançamento só poderia ocorrer a partir do momento que restasse comprovada a destinação em excesso ao FINAM, o que não ocorreu;

viii) o auto de infração descreve fato que não ocorreu, o qual não se encaixa nas normas legais utilizadas para fundamentar a autuação, o que atrai a nulidade, vez que não obedece aos requisitos mínimos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;

ix) não foram demonstrados sequer os cálculos que permitiriam constatar o excesso de destinação;

x) a Turma julgadora ao se deparar com a inexistência do ilícito apurado pela autoridade fiscal em vez de cancelar o auto de infração preferiu “salvá-lo”; para tanto, trouxe outros argumentos para justificar a manutenção do crédito tributário, tais como supostas irregularidades (fls. 34) e a falta da apresentação do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC; ademais, não consta dos autos o “extrato das aplicações financeiras”, das supostas irregularidades apontadas pelo acórdão recorrido;

xi) a recorrente não apresentou PERC porque não recebeu o “Extrato de Aplicação de Incentivo Fiscal” – EAIF, nos termos do art. 603, §5º do RIR/99; dessa forma não poderia a Turma Julgadora ter concluído de forma presuntiva que o auto de infração seria válido;

Juros sobre multa

xii) os juros calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada no auto de infração, ante a ausência de previsão legal; ao fazê-lo a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade [cita jurisprudência administrativa e doutrina]

xiii) por fim, requer o conhecimento e provimento do recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido para o fim de cancelar o crédito tributário exigido.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

9. Trata-se de auto de infração em que fora imputado à recorrente recolhimento a menor de imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ, no ano-calendário 2001, em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM.

10. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se houve excesso na destinação ao FINAM decorrente de irregularidade no recolhimento, bem como se a irregularidade fiscal apontada pela Turma Julgadora de primeira instância está em consonância com a legislação de regência e o auto de infração.

11. Em razão de as preliminares se confundirem com o mérito senão analisadas em conjunto.

12. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

13. A matéria, inicialmente, estava sujeita ao comando legal veiculado no art. 4º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Posteriormente, a Medida Provisória nº 2.058¹, de 24

¹ Exposição de motivos MP 2.058, de 23 de agosto de 2000

14. O artigo 13 estabelece novos procedimentos operacionais para transferência dos recursos para os Fundos, ao mesmo tempo em que garante que os recursos somente sejam liberados quando o optante comprove regularidade fiscal em relação a todos os tributos e contribuições federais. Em consequência é revogado o art. 4º da Lei nº 9.532, de 1997, como estabelecido no artigo 17.

15. O artigo 14 prevê regras com o objetivo de aprimorar a regulamentação operacional por parte da Secretaria da Receita Federal, para a confirmação e o acatamento das opções.

de agosto de 2000, originariamente, introduziu no sistema jurídico novas regras, manteve o direito à opção (arts. 3º e 13 e 14) e revogou expressamente as normas constantes do referido art. 4º da Lei n.º 9.532, de 1997 (art. 17).

14. Posteriormente, a MP 2.058, na versão 10, numerada como MP n.º 2.128-10, de 26 de maio de 2001, excluiu os arts. 3º, 13 e 14 que constavam dessa mesma MP na versão 9, justamente os artigos que mantinham o direito à opção e discorriam sobre os procedimentos de liberação dos recursos aplicados nos fundos.

15. Excluídos os referidos artigos da MP n.º 2.128-9 e revogadas as regras dispostas no art. 4º da Lei n.º 9.532, de 1997, poder-se-ia entender que a aplicação em fundos restou prejudicada desde então. Entretanto, a MP n.º 2.145, de 2 de maio de 2001, bem como a MP n.º 2.199-14, de 27 de agosto de 2001, versão 14 da MP n.º 2.058, de 2000, ressalvaram o direito à opção, na forma do art. 9º da Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, para as pessoas que já tivessem exercido esse direito, até o final do prazo previsto para a implantação de seus projetos, desde que essas pessoas estivessem em situação de regularidade, cumpridos todos os requisitos previstos e os cronogramas aprovados. Veja-se:

Lei n.º 9.532, de 1995

Art. 4º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente. **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

§ 1º A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico, de parte do imposto sobre a renda de valor equivalente a até: **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

I - 18% para o FINOR e FINAM e 25% para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003; **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

II - 12% para o FINOR e FINAM e 17% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008; **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

III - 6% para o FINOR e FINAM e 9% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013. **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

§ 2º No DARF a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado. **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

§ 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias. **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

§ 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 9º da Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

§ 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada. **(Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)**

§ 6º Se os valores destinados para os fundos, na forma deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na declaração de rendimentos, a

parcela excedente será considerada: (Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)

a) em relação às empresas de que trata o art. 9º da Lei n.º 8.167, de 1991, como **recursos próprios** aplicados no respectivo projeto; (Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)

b) pelas demais empresas, como **subscrição voluntária** para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF. (Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)

§ 7º Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto de renda. (Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001)

§ 8º Fica vedada, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, a opção pelos benefícios fiscais de que trata este artigo. (Revogado pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001) (Grifo nosso)

Medida Provisória n.º 2.058, de 24 de agosto de 2000

Art. 3º A partir do ano-calendário de 2000 e até dezembro de 2013, a opção das pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real pela aplicação de parcela do imposto sobre a renda devido será de:

I - trinta por cento em favor do Fundo de Investimentos do Nordeste - FINOR e do Fundo de Investimentos da Amazônia - FINAM (Decreto-Lei n.º 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 1º, I, " a "), incluídas as deduções compulsórias, no montante de doze por cento, em favor do Programa de Integração Nacional - PIN e do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste - PROTERRA, de que cuida o art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.106, de 16 de junho de 1970, e o art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.179, de 6 de julho de 1971, respectivamente; e

II - vinte e cinco por cento em favor do Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo - FUNRES (Decreto-Lei n.º 1.376, de 1974, art. 11, V).

Parágrafo único. A opção referida neste artigo não alcança os pagamentos por estimativa ou de quota do imposto com vencimento a partir de 1º de janeiro de 2014.

[...]

Art. 13. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente.

§ 1º A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento de parte do imposto sobre a renda, no valor equivalente a dezoito por cento para o FINOR e o FINAM e vinte e cinco por cento para o FUNRES, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) específico.

§ 2º No DARF a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao Fundo pelo qual houver optado.

§ 3º Os recursos de que trata este artigo, em qualquer das modalidades de opção previstas no caput, serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias.

§ 4º A liberação dos recursos referentes à opção prevista no caput, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 9º da Lei n.º 8.167², de 1991, será efetuada pelo Fundo

² LEI N.º 8.167, DE 16 DE JANEIRO DE 1991.

Art. 9º As Agências de Desenvolvimento Regional e os Bancos Operadores assegurarão às pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham pelo menos cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de empreendimento de setor da economia considerado, pelo Poder Executivo,

respectivo, mediante apresentação dos DARF validados pela Secretaria da Receita Federal, e comprovação de regularidade fiscal da pessoa jurídica optante relativamente a tributos e contribuições federais.

§ 5º **A opção** manifestada em qualquer das formas previstas no caput deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada.

§ 6º **Se os valores destinados para os Fundos, nas formas previstas nos §§ 1º e 4º deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na DIPJ, a parcela excedente será considerada:**

a) em relação às empresas de que trata o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991, como **recursos próprios** aplicados no respectivo projeto; e

b) em relação às demais empresas, como **subscrição voluntária** para o Fundo destinatário da opção, fazendo jus o subscritor aos Certificados de Investimento a serem emitidos pelos Fundos beneficiários respectivos.

§ 7º **Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os Fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto sobre a renda.**

Art. 14. **A opção pela aplicação de parcela de imposto** sobre a renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real de que trata o artigo anterior, **deverá ser confirmada pela Secretaria da Receita Federal após processamento das DIPJ.**

§ 1º **A confirmação das opções** fica subordinada à **regularidade do cálculo do incentivo** e à **regularidade fiscal dos contribuintes optantes**, em relação aos tributos e contribuições federais.

§ 2º Os optantes **serão notificados sobre as razões que motivaram a redução do incentivo ou sobre a existência, na data do processamento de suas declarações, de irregularidade fiscal, em relação aos tributos e contribuições federais, impeditiva de sua fruição.**

§ 3º No caso de redução do incentivo por **erro de cálculo**, o optante poderá pleitear sua alteração, **no prazo de trinta dias**, contado a partir da notificação, em processo próprio, cabendo à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio do contribuinte a apreciação de suas razões.

§ 4º **Na hipótese de existência de irregularidade fiscal, o contribuinte deverá proceder à regularização no prazo de noventa dias, sob pena do valor da opção ser tratado como imposto.**

§ 5º A Secretaria da Receita Federal, após o cumprimento das medidas previstas nos §§ 3º e 4º, encaminhará ao Secretário do Tesouro Nacional e ao Ministro de Estado da Integração Nacional as informações relativas ao montante dos **incentivos acatados** e às parcelas referentes a cada um dos seus optantes.

Art. 17. Revoga-se o art. 4º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Grifo nosso).

Medida Provisória nº 2.199-14, de 27 de agosto de 2001.

Art. 18. Revoga-se o art. 4º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, ressalvado o disposto nos arts. 32, inciso XVIII, da Medida Provisória nº 2.156-5, e 32, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.157-5, ambas de 24 de agosto de 2001.

Medida Provisória nº 2.156-5, de 24 de agosto de 2001.

Art. 32. Ficam revogados:

prioritário para o desenvolvimento regional, a aplicação, nesse empreendimento, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que trata o art. 1º, inciso I. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001) Vide Decreto nº 2.259, de 1997

XVIII - o art. 18 da Lei n.º 4.239, de 27 de junho de 1963, **ressalvado o direito previsto no art. 9º da Lei n.º 8.167**, de 16 de janeiro de 1991, para as pessoas que já o tenham exercido, até o final do prazo previsto para a implantação de seus projetos, **desde que estejam em situação de regularidade, cumpridos todos os requisitos previstos e os cronogramas aprovados.** (Grifo nosso)

Medida Provisória n.º 2.157-5, de 24 de agosto de 2001.

Art. 32. Ficam revogados:

IV - a alínea "b" do art. 1º do Decreto-Lei n.º 756, de 11 de agosto de 1969, ressalvado o direito previsto no art. 9º da Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, para as pessoas que já o tenham exercido, até o final do prazo previsto para a implantação de seus projetos, **desde que estejam em situação de regularidade, cumpridos todos os requisitos previstos e os cronogramas aprovados.** (Grifo nosso)

Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991

Art. 9º As Agências de Desenvolvimento Regional e os Bancos Operadores assegurarão às pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham pelo menos cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de empreendimento de setor da economia considerado, pelo Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional, a aplicação, nesse empreendimento, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que trata o art. 1º, inciso I. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.199-14, de 2001) Vide Decreto n.º 2.259, de 1997

16. Durante todo esse processo de alteração legislativa restou incólume o art. 60 da Lei n.º 9.069, de 1995, no sentido de que a concessão ou reconhecimento de benefício/incentivo fiscal, relativo a tributo administrado pela RFB, está condicionado à comprovação pelo contribuinte da quitação de tributos e contribuições federais. *Verbis*:

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.** (Grifo nosso)

17. No caso em análise, a autoridade administrativa entendeu haver recolhimento a menor de imposto de renda em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM. Abaixo a transcrição da descrição dos fatos e o enquadramento legal no auto de infração (e-fls. 53):

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS) - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

001 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS - FINOR, FINAM, FUNRES- APLICAÇÃO – FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO

Pela constatação de que a empresa não concretizou a aplicação em Fundo de Investimento Regional do imposto de renda, que optou deduzir na sua declaração de rendimentos, em favor do FINOR, FINAM ou FUNRES, dado que não cunpriu os requisitos legais para o seu reconhecimento pela SRF, **conforme Termo de Verificação em anexo.**

Enquadramento legal

Arts. 592, 595, 599 e 601, §1º, do RIR/99;

Art. 13, §1º, da Medida Provisória n.º 2.058/00 e reedições. (Grifo nosso)

18. Consta do Termo de Verificação Fiscal o que segue:

Aplicação em Fundo de Investimentos – FINOR, FINAM E FUNRES com **excesso em detrimento do Imposto de renda (IRPJ)**

1. Dos fatos:

Após o processamento das opções feitas pela pessoa jurídica para aplicação do IRPJ (ano-calendário 2001) em fundos de investimentos regionais, de acordo com o Art. 4º da Lei 9.532/97, **verificou-se que houve pagamento a menor do IRPJ, em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, no valor de R\$255.353,13 para o 4º trimestre**, conforme apurado no Demonstrativo de Apuração – Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais em detrimento do IRPJ, anexo às fls.____.

Em 03/11/2006 procedemos ao envio do **Termo de Intimação**, via postal, com aviso de recebimento datado de **09/11/2006**, onde solicitou-se ao contribuinte **que prestasse os esclarecimentos necessários quanto à diferença constatada**, apresentando a devida documentação comprobatória.

Considerando que **até a presente data [06.12.2006] o contribuinte não apresentou documentação alguma que lograsse sucesso em elidir a constatação da irregularidade acima apontada, só nos resta proceder a constituição do crédito tributário devido**, através da lavratura do Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, do qual este Termo é parte integrante e indissociável.

Fica também INTIMADO através deste Termo, a proceder aos ajustes necessários em sua escrita contábil e fiscal.

2. Do Direito

[...]

3. Dos Valores a tributar

Imposto Pago a Menor 4º Trimestre/2001: R\$ 255.354,13.

4. Do Enquadramento Legal

Art. 13, §7º, da MP 2.058 com reedições, art. 601 do RIR/99, bem como, art. 60 da Lei 9.069/95, Art. 44 da Lei 9.430/96 e §§ 6º e 7º do Art. 4º da Lei 9.532/97 [...]. (Grifo nosso)

19. Verifica-se que a autoridade fiscal utilizou como fundamentação legal para autuação o art. 13 da MP nº 2.058, de 2000, art. 4º da Lei nº 9.532, de 1997 e art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995. Entretanto, como visto acima, à época do fato gerador, 31.12.2001, tais mandamentos legais, com exceção do referido art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, não mais vigiam. A matéria estava regulamentada pela MP nº 2.199-14, de 2001, a qual revogara o art. 4º da Lei nº 9.532, de 1997.

20. Em síntese temos dois cenários, um anterior e outro posterior à Lei nº 9.532, de 1997. Sob a égide desse mandamento legal, todas as pessoas tributadas com base no lucro real, exceto aquelas vedadas pela legislação fiscal³ (art. 614, do RIR/99), poderiam optar pela

³ RIR/99

Pessoas Jurídicas Excluídas do Gozo dos Incentivos

Art. 614. Não podem se beneficiar da dedução dos incentivos de que trata este Capítulo:

I - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido (art. 516) (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11);

II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado (art. 529) (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11);

aplicação do imposto de renda em incentivos fiscais regionais. Nesse cenário, havia pelo menos duas hipóteses de autuação fiscal:

i) irregularidade no cálculo do incentivo: o excesso de destinação é considerado recurso próprio ou subscrição voluntária e tributado na forma da legislação do imposto de renda (art. 4º, §§6º e 7º da Lei 9.532, de 1995);

ii) irregularidade fiscal: não há excesso de destinação propriamente dito, mas sim destinação indevida, pois o benefício fiscal é indeferido em face de pendências tributárias federais (art. 4º, §§6º e 7º da Lei 9.532, de 1995 c/c art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995).

21. Já no cenário após a revogação da Lei nº 9.532, de 1997, conforme dito acima, até a edição da MP nº 2.128-9, permaneceram praticamente as mesmas regras da referida lei, com algumas alterações; posteriormente, da versão 10 em diante, até culminar na versão 14, numerada como MP nº 2.199-14, de 2001, a aplicação nos fundos de investimentos regionais ficou restrita às pessoas jurídicas ou grupo de empresas de que trata o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991, detentoras de pelo menos cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de projeto aprovado, no órgão competente, e enquadrado em setor da economia considerado, pelo Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional.

22. Nesse novo cenário, a legislação é silente em relação à subscrição voluntária ou recursos próprios, tal qual existente na Lei nº 9.532, de 1995. Permanece, porém, a exigência quanto a regularidade fiscal, nos termos do art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995.

23. Ocorre que no Cípoal de medidas provisórias desde a edição da MP 2.058, de 2000 até a edição da MP n. 2.199-14, de 2001, houve alterações que induziram tanto o Fisco, quanto o contribuinte e a Turma Julgadora de primeira instância a utilizar fundamentação legal equivocada, porém tratando sempre do mesmo tema.

24. Nesse sentido, a recorrente ao mesmo tempo em que alega vício no lançamento por utilizar como fundamentação legal o art. 4º, §7º da Lei nº 9.532, de 1997, matriz legal art. 601, §7º do RIR/99 e o art. 13, §§ 1º e 7º da Medida Provisória 2.058/2000, porquanto revogados à época do fato gerador, utiliza o mesmo art. da Lei nº 9.532, de 1997 para afirmar que “*nos termos do art. 601 do RIR/99, pode optar pela aplicação do imposto em investimentos regionais (art. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário [...]*”.

III - as empresas instaladas em Zona de Processamento de Exportação - ZPE (art. 400) (Decreto-Lei nº 2.452, de 1988, art. 18);

IV - as microempresas - ME e empresas de pequeno porte - EPP, optantes pelo SIMPLES (art. 185) (Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º);

V - as empresas referidas no § 2º do art. 541, relativamente à parcela do lucro inflacionário tributada à alíquota de seis por cento;

VI - as pessoas jurídicas com registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal - CADIN (Medida Provisória nº 1.770-46, de 11 de março de 1999, arts. 6º, inciso II, e 7º).

Parágrafo único. 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 da quitação de tributos e contribuições federais (Lei nº 9.069, de 1995, art. 60).

25. Acrescenta ainda que “em 10 de dezembro de 1997 sobreveio a Lei n.º 9.532, a qual, em seu art. 4º possibilitou aos contribuintes tributados com base no lucro real aplicarem até 18% (dezoito por cento) do IRPJ (á alíquota de 15% nos termos do art. 541 do RIR/99) por eles devido ao FINAM. O referido dispositivo legal foi reproduzido pelo art. 601 do RIR/99.” Ocorre que nessa época o direito da recorrente não mais se fundamentava em tal mandamento legal, conforme visto acima.

26. Em igual equívoco incorreu a Turma Julgadora de primeira instância ao afirmar que o recolhimento exigido no auto de infração, em função de irregularidades fiscais (ocorrências), conforme veremos mais adiante, não fora admitido como imposto, mas sim como subscrição voluntária, nos termos do art. 13, §§ 6º e 7º da MP n.º 2.058, de 2000:

29. No caso em tela, a SRF não reconheceu o direito ao incentivo fiscal na ocasião do processamento eletrônico da DIPJ, tendo sido apontadas as ocorrências acima indicadas, que impediam a emissão automática do incentivo.

[...]

34. Nessas circunstâncias, o imposto de renda exigido por meio do presente auto de infração é devido, pois **o recolhimento alegado não foi admitido como imposto, mas como subscrição voluntária** de quotas do referido fundo (art. 13, §§ 6º e 7º, da Lei Medida Provisória n.º 2.058/2000), **não tendo sido tal fato contestado pelo impugnante no prazo e na forma estabelecidos pela legislação.**

27. Entretanto, ainda que se entendesse pela vigência da MP n.º 2.058, de 2000 na data da lavratura do lançamento, o que não é o caso, melhor sorte não alcançaria a fundamentação do acórdão recorrido, uma vez que o §4º do art. 14 da dessa MP assentava que “na hipótese de existência de irregularidade fiscal, o contribuinte deverá proceder à regularização no prazo de noventa dias, sob pena do valor da opção ser tratado como imposto.”

28. Ou seja, somente após o transcurso do prazo legal de 90 dias da data de intimação do contribuinte para regularizar a situação fiscal – o que ocorreu em 06.11.2006 – poderia a Receita Federal adotar providências, qual seja, considerar o valor da opção não mais como aplicação mas sim como imposto. Essa regra, porém, deixou de existir na versão 10 dessa MP, numerada como 2.128-10.

29. Embora a autoridade fiscal tenha utilizado como fundamentação legal o art. 13 da MP 2.058, de 2000 e reedições, ao não aguardar o prazo legal de noventa dias para a regularização atuou em consonância com a MP n.º 2.199-14, vigente à época do fato gerador, que não mais contemplava tal procedimento. Ademais, não se pode olvidar que a exigência de regularidade fiscal prevista no art. 60 da Lei 9.069, de 1995 e citada no auto de infração permanecia incólume.

30. Nessa linha de pensamento, o vício na fundamentação *de per se* não é suficiente para causar o cerceamento do direito à ampla defesa, e com efeito, nulidade do feito. Tanto que a matéria foi compreendida e impugnada. Ademais, conforme visto, a própria recorrente incorreu no equívoco decorrente do cipoal de MP's vigente à época. A meu ver, o vício é outro, e muito mais grave, conforme veremos a seguir

31. Consta do Termo de Verificação Fiscal que o lançamento decorreu de revisão interna de declaração, conforme apurado no processo administrativo nº 16143.000034/2006-11 apensado aos autos. Consta ainda como motivo da infração: “*Aplicação em Fundo de Investimentos – FINOR, FINAM e FUNRES com excesso em detrimento do Imposto de Renda (IRPJ)*”. Destacou ainda a autoridade fiscal haver “*pagamento a menor do IRPJ, em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, no valor de R\$ 255.353,13 para o 4º trimestre, conforme apurado no Demonstrativo de Apuração – Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais em detrimento do IRPJ*”.

32. Referido demonstrativo citado pela autoridade fiscal reflete valores informados na DIPJ/2002 com vistas a apurar eventual irregularidade no cálculo do valor destinado ao fundo de investimento; por outro lado, não consta desse relatório eventuais débitos do contribuinte (e-fls. 07).

33. A recorrente, entretanto, afirma não haver excesso de destinação, pois o valor destinado ao FINAM fora recolhido de acordo com a legislação de regência. A Turma Julgadora de primeira instância, por sua vez, embora tenha reconhecido a regularidade do recolhimento, apontou que o excesso de destinação decorreu de irregularidades impeditivas do gozo do benefício fiscal, as quais não foram questionadas pela recorrente no prazo legal, via PERC. Veja-se:

26. De acordo com o doc. de fl. 034 dos autos, o **Contribuinte apresentava as seguintes irregularidades impeditivas do gozo do benefício fiscal:**

OCORRENCIA

REDUC. VL. POR OPCAÇÃO ACIMA LIM. FUNDO

REDUC. VL. POR ERRO APUR. DA BC NA DECL.

DEB. TRIB. E CONTR. ENCAMINHADOS A PFN

CONTR. COM PENDÊNCIAS JUNTO AO FGTS

27. Não consta dos autos que o Contribuinte tenha apresentado PERC. No caso do IRPJ ano-calendário 2001, os contribuintes tinham direito de apresentar PERC até 30 de setembro de 2004, conforme § 4º do art. 613 do RIR/99.

[...]

38. No que tange à alegação da Impugnante de que não houve excesso na destinação ao FINAM, entendo que foram feitos os esclarecimentos necessários sobre esse questionamento nas linhas acima, de onde fica claro que **o excesso de destinação apontado na autuação não decorreu da superação de qualquer limite, mas do não reconhecimento do direito ao incentivo fiscal pelas ocorrências acima apontadas**, o que resultou em aplicação no fundo com recursos próprios ou subscrição voluntária, em detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente ao ano-calendário 2001, e, conseqüentemente, em recolhimento a menor do IRPJ, conforme considerações feitas nos itens acima.

34. Verifica-se, pois, que o real motivo pelo qual a Receita Federal não reconheceu o incentivo fiscal para a recorrente não decorreu de erro de irregularidade no cálculo, mas sim de irregularidade fiscal, *in casu*, “DEB. TRIB. E CONTR. ENCAMINHADOS A PFN” e “CONTR. COM PENDÊNCIAS JUNTO AO FGTS” (e-fls. 34).

35. Tem razão a Turma Julgadora ao afirmar que a existência de irregularidades fiscais configuram impedimento para a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo/benefício fiscal. Entretanto, a meu ver tais irregularidades deveriam estar discriminadas tanto no termo de intimação quanto no auto de infração.

36. Embora a autoridade fiscal tenha informado dentre as fundamentações legais do lançamento o art. 60 da Lei n.º 9.069, de 1995, - que condiciona o reconhecimento do benefício fiscal à regularidade fiscal quanto a tributos federais - entendo que deveria constar do auto de infração como real motivo da negativa do benefício a relação dos débitos federais, para fins de permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa em sua plenitude.

37. Observe-se, ainda, que o fato de a recorrente não ter se manifestado no momento em que recebeu o Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais IRPJ/2002 - EAIF, não justifica a omissão no auto de infração. É evidente o cerceamento do direito de defesa. Uma omissão do contribuinte - não responder ao termo de intimação - não justifica outra omissão, ou seja, lavratura de um auto de infração sem discriminar de forma pormenorizada o motivo da autuação.

38. A corroborar o exposto, nos termos da Súmula CARF n.º 37-Vinculante, a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo.

Verbis:

Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da regularidade em qualquer momento do processo administrativo, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (Grifo nosso)

39. *In casu*, a qual período se referem os débitos impeditivos do gozo do benefício fiscal? Não se sabe. Em não se identificando o período do débito fica prejudicada a aplicação da referida súmula vinculante.

40. Conforme consta do acórdão CARF 101-96.251, de 2007, um dos acórdãos precedentes da citada súmula, "*o sentido da lei não é impedir que o contribuinte em débito usufrua o benefício fiscal, mas sim, condicionar seu gozo à quitação do débito*". Nessa linha,

a comprovação da regularidade fiscal, visando o deferimento do PERC, deve recair sobre aqueles **débitos existentes na data da entrega da declaração, o que poderá ser feito em qualquer fase do processo. Débitos surgidos posteriormente à data da entrega da declaração não influenciarão o pleito daquele ano-calendário, podendo influenciar a concessão do benefício em anos calendários subsequentes**". (Grifo nosso)

41. Ante os motivos elencados acima, entendo que houve cerceamento do direito de

defesa da recorrente, bem como inovação por parte da DRJ ao fundamentar o acórdão recorrido com motivo diverso que constou do auto de infração, o que implica nulidade do lançamento.

Nulidade: vício material x vício material

42. No âmbito do Direito tributário é de grande relevância a distinção entre vício material e vício formal. O primeiro não permite novo lançamento da matéria anulada; já o segundo permite à Fazenda Pública constituir novo crédito tributário, em relação à matéria anulada, consoante art. 173, II do CTN.

43. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".⁴

44. Para melhor compreensão da matéria, analisemos de forma sistemática⁵ o art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito federal; o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e o art. 142 do Código Tributário Nacional, que versa sobre a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício:

Lei nº 9.784, de 1999

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - **neguem**, limitem ou afetem **direitos** ou interesses;

II - **imponham** ou agravem deveres, encargos ou **sanções**;

[...]

§ 1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. (Grifo nosso)

Decreto nº 70.235, de 1972

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

⁵ "Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma. (MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 19ª ed. Rio de Janeiro: 2004, p. 104.)

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a **disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (Grifo nosso)

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifo nosso)

45. Ao regular o processo administrativo no âmbito federal, a Lei nº 9.784, de 1999, em seu art. 50, estabelece que, regra geral, os atos administrativos que neguem direitos e imponham sanções devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, ou seja, deve haver um liame, nexo de causalidade, entre o fato e a fundamentação jurídica.

46. Em sede tributária, não é diferente. Na constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, em consonância com o art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e o art. 50 da Lei 9.784, de 1999, a autoridade administrativa, de forma vinculante e obrigatória, deve explicitar a congruência, o nexo de causalidade, entre o fato gerador da correspondente obrigação, a matéria tributável, o montante do tributo devido e o sujeito passivo.

47. Com a finalidade de lançar luzes sobre o tema, Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional se posicionamento no seguinte sentido:

Solução de Consulta nº 08, de 2013 - Cosit

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN). (Grifo nosso)

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - **Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato.** Por outro lado, **se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.** (Grifo nosso)

48. Acerca do posicionamento da PFN, colhe-se o seguinte trecho:

[...] o **“erro de direito”** reside no plano da **interpretação e aplicação das normas jurídicas** ao caso concreto, na **valoração jurídica** dos fatos; já o **“erro de fato”** recai sobre as **circunstâncias do caso em exame**, desconhecidas pela autoridade lançadora ou de impossível comprovação à época do lançamento. (Grifo nosso)

49. Na ocorrência do fato gerador, conforme observa Geraldo Ataliba⁶, temos duas realidades distintas - a descrição hipotética e a verificação concreta, no mundo fenomênico. Primeiro a lei descreve o fato capaz de gerar o nascimento da obrigação, uma vez ocorrido esse fato tem-se a obrigação. Ou seja, se o fato se revestir das características hipoteticamente descritas na lei ter-se-á o nascimento da obrigação tributária, uma relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o Estado.

50. Em razão disso, conforme visto acima, ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexos causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material.

51. De forma diversa, no erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

52. No caso em análise, a autoridade administrativa considerou que o fato gerador do imposto de renda recolhido a menor decorreu de excesso de destinação ao FINAM, conforme descrito no auto de infração/Termo de Verificação Fiscal e demonstrativo colacionado aos autos

⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 53-55.

(e-fls. 7). Entretanto, conforme demonstrado pela recorrente e corroborado pelo acórdão recorrido, não houve destinação em excesso, pois foram respeitados os limites legais. Esse fato gerador, portanto, não ocorreu.

53. A Turma Julgadora de primeira instância entretanto, considerou, como razão de decidir, que o fato gerador do imposto de renda decorreu da existência de débitos referentes a tributos federais, ou seja, irregularidade fiscal. Ocorre que esse motivo, esse fato gerador, não constou do auto de infração.

54. Tem-se, portanto, um lançamento cuja fato gerador teria sido excesso de destinação ao FINAM, mas que foi convalidado por fundamento diverso, qual seja, irregularidade fiscal. É nítida a ausência de congruência, nexos de causalidade, entre o motivo do lançamento - excesso de destinação - e o motivo da sua convalidação - pendência de débitos. Frise-se, ainda, que além de não constar tal motivo do auto de infração, também não consta do processo apenso nenhuma indicação de que foram pendências de débitos que deram causa ao lançamento, tampouco quais são essas pendências. O que impediu sobremaneira a recorrente de exercer a ampla defesa.

55. Por fim, cumpre ressaltar que se a indicação no auto de infração de uma fundamentação legal equivocada não é suficiente para anular o lançamento, de igual forma a simples citação do art. 60 da Lei 9.069, de 1995 - que trata da regularização fiscal para fins de concessão/reconhecimento de benefício fiscal - como um dos fundamentos legais, sem a devida congruência entre os fatos e o fundamento não supre o vício existente. O que deve prevalecer é a essência da matéria, os fatos devem estar elencados de forma a permitir a ampla defesa, o que não aconteceu no caso.

56. Ante tais premissas entendo que o lançamento deve ser anulado por vício material.

57. Acolhida a declaração de nulidade considero prejudicada as demais alegações da recorrente.

Conclusão

58. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para declarar nulo o auto de infração por vício material.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator