



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003095/2006-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.660 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente RIPASA S/A CELULOSE E PAPEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VÍCIO MATERIAL.

Em se tratando de ato administrativo vinculado, deve o lançamento tributário indicar os fatos jurígenos que deram origem ao cometimento da infração e os dispositivos legais que lhe dão fundamento. Em não sendo observadas essas exigências, cabe a anulação do Auto de Infração por vício na sua motivação (violação do art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72), vício este material, haja vista a ocorrência de cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Ausente o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, substituído pelo conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-003.660 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.003095/2006-45

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração através do qual foram apontadas as seguintes infrações:

- 1) Fundos de Investimentos – FINOR, FINAM, FUNRES. Aplicação – Excesso em Detrimento do Imposto;
- 2) Multa Isolada – Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada.

Irresignada com o lançamento, a Contribuinte apresentou a Impugnação de e-fls. 195/209 através do qual argui ser improcedente a exigência.

Explica que inexistente excesso de valor destinado ao FINAM em detrimento do IRPJ, exemplificando a forma como efetuou os cálculos para apurar os valores a recolher ao respectivo fundo.

Argumenta que a Autoridade Fiscal incorreu em erro na apuração do quantum devido, haja vista que, caso houvesse recolhimento a maior ao FINAM, o lançamento deveria ter se atido apenas ao excesso, e não à totalidade do valor pago, conforme o fez a Autoridade Fiscal no Auto de Infração.

Ainda, que a Autoridade Fiscal não teria demonstrado qual seria o excesso pago, acarretando violação ao direito de defesa da impugnante, eis que *“não se pode extrair do Auto de Infração qualquer indício dos motivos que levaram a AFRF a, equivocadamente, presumir ter havido excesso de destinação ao FINAM”*.

Com relação à imposição da multa isolada propugna pela sua improcedência, haja vista a impossibilidade de sua cumulação com a multa de lançamento de ofício relativa ao IRPJ supostamente pago a menor.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – DRJ/SP1, através de sua 2ª Turma, que editou o Acórdão n.º 16-21.298 cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa:

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. ERRO INSANÁVEL. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há erro insanável no lançamento ou violação do direito de defesa 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.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA DE 75% PARA 50%. Aos valores devidos ao não recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, aplica-se a multa isolada com o percentual de 50%, em respeito ao Princípio da Retroatividade Benigna da Lei.

Lançamento Procedente em Parte

A decisão recorrida julgou procedente em parte a impugnação para reduzir, de ofício, a multa isolada sobre as estimativas não pagas para o percentual de 50%. Na prática, indeferiu a impugnação em todos os pontos contestados.

Não satisfeita com a decisão prolatada pela DRJ/SP1, a Contribuinte protocolou o recurso voluntário de e-fls. 302/329 em que alega o seguinte:

- 1) Nulidade do lançamento e do acórdão recorrido, haja vista que o fundamento adotado pela decisão de piso para negar provimento à impugnação não consta do Auto de Infração. Tal fundamento é o da impossibilidade da Recorrente de usufruir do benefício, ou nas palavras do próprio acórdão, *“decorrente do não reconhecimento do direito da Impugnante à aplicação incentivada”*;
- 2) Ao julgar o lançamento do IRPJ com base em fundamento que sequer constou do Auto de Infração, o acórdão recorrido acabou inovando o próprio lançamento;
- 3) Repete os mesmos argumentos em relação à inexistência de excesso, reproduzindo *ipsis litteris* tudo o que já havia aduzido na Impugnação;
- 4) Em relação à multa isolada, também repete os mesmos argumentos já trazidos quando da Impugnação, ou seja, da impossibilidade de sua cumulação com a multa de lançamento de ofício;

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, trata o presente processo de lançamento do IRPJ e da multa isolada sobre as estimativas não pagas, relativos ao ano-calendário de 2001, apurados em decorrência do excesso de aplicação em incentivos fiscais (FINAM).

A decisão recorrida negou provimento à impugnação sob o argumento de que a Contribuinte apresentava irregularidades impeditivas do gozo do benefício fiscal (v. e-fls. 290). Em função dessas irregularidades (omissão na entrega de DIRF e DCTF, pendências junto ao INSS etc), apontadas no extrato do sistema IRPJ (v. e-fls. 10), e da inexistência nos autos da apresentação de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC, aliado ao fato de que não haveria notícia nos autos de que a Recorrente tenha se manifestado acerca de eventual falta de recebimento do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais ou acerca de emissão do extrato com a opção cancelada ou divergente daquela consignada na DIPJ, teria ficado caracterizado que os valores destinados ao FINAM excederam o total de incentivos aos quais o contribuinte teria direito.

Assim, segundo a DRJ/SP1, o IRPJ exigido pelo Auto de Infração seria devido, pois o recolhimento alegado não teria sido admitido como imposto, mas como subscrição voluntária de quotas do referido fundo.

Ao meu ver, o Auto de Infração padece de vício insanável. A fundamentação adotada pela Autoridade Fiscal para realizar o lançamento foi a seguinte:

Na auditoria realizada pela equipe da CORAT, de acordo com os procedimentos constantes da Norma de Execução CORAT n.º 06, de 14 de setembro de 2006, mediante o processamento das opções feitas pela pessoa jurídica em epigrafe para aplicação do IRPJ, referente ao ano-calendário de **2001**, em investimentos regionais, foi apurado crédito tributário a constituir, **decorrente de pagamento a menor de IRPJ, em virtude da constatação de excesso de valor destinado ao FINAM em DARF específico**, conforme o §7º do art. 4º da Lei n.º 9.532/97, no valor de **R\$566.237,09** classificado como aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária, conforme Demonstrativo de Apuração - Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais (FINAM-FINOR-FUNRES) em Detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica de fls. 05 e “print” da tela de consulta do IRPJ/CONS às fls. 06.

Conforme os termos grifados, o Auto de Infração foi fundamentado no excesso de valor destinado ao FINAM, o que teria redundado no pagamento a menor do IRPJ do ano calendário de 2001. Foi contra essa acusação que a Contribuinte se defendeu através da Impugnação de e-fls. 195/209. Resta claro de seu recurso primeiro que toda a defesa foi feita no sentido de demonstrar que não teria havido excesso na aplicação em incentivos fiscais.

Já a decisão proferida pela DRJ/SP1 claramente inovou ao fundar suas razões na existência de fatos impeditivos ao gozo do benefício fiscal. Tais fatos seriam os seguintes e foram extraídos do documento juntado aos autos às e-fls. 10 (extrato do sistema IRPJ):

OCORRENCIA

REDUC.VL.POR RECOLHIM.INCOMPL.IMPOSTO ! S/PROJ.PROP,S/EFTO DARF APOS 02/05/01
MISSO DE DIRF E/OU DITR E/OU DCTF ! DIPJ ENTREGUE APOS 02/05/01
ONTR. COM PENDENCIAS JUNTO AO INSS !
DESVIO P/FICHA : _ _ _ _ _
PF1=REL.FICHAS PF3=SAIDA PF4/PF5=PAGINAR PF7=RECUA PF8=AVANCA

T.CD

Ora, a informação acima é absolutamente genérica, diria até inútil, pois por si só não identifica com clareza quais seriam os fatores impeditivos à concessão do benefício. Por exemplo, o contribuinte estaria omissos de DIRF e/ou DCTF em quais períodos? Existiriam pendências junto ao INSS, mas quais seriam essas pendências? Seriam de ordem cadastral? Quais débitos estariam em aberto?

O fato de a Recorrente não ter apresentado Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC, documento que se traduz em verdadeira manifestação de inconformidade contra o resultado de eventual revisão da aplicação em incentivos fiscais manifestada na DIPJ, ou não ter se manifestado acerca de eventual falta de recebimento do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais, não são suficientes para justificar ou mesmo supor que a Contribuinte estaria perfeitamente ciente de algum óbice à sua opção por aplicação em incentivos fiscais realizadas no ano calendário de 2001.

Conforme constatei após a análise que fiz dos autos, em nenhum momento foi feita uma verificação específica da existência de débitos ativos de responsabilidade da Recorrente **no momento da opção ao benefício para o FINAM (data da entrega da DIPJ/2002)**.

Por oportuno, transcrevo abaixo o teor da Súmula CARF n.º 37:

Súmula CARF n.º 37: Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto n.º 70.235/72.

Ora, nenhum dos supostos óbices mencionados tiveram identificados a que períodos se refeririam. A súmula CARF n.º 37 é bem clara ao dispor que a regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo. Portanto, tanto o dossiê elaborado pela DERAT/SP (processo n.º 16143.000035/2006-58) quanto este processo, que recebeu o Auto de Infração, deveriam ter sido absolutamente claros a indicar quais seriam os impeditivos à fruição do benefício e a qual período se refeririam. Isso não foi feito. Aliás, não consta dos autos nem a existência ou emissão do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais, o que por certo elucidaria muita coisa.

Trago à colação o Acórdão n.º 103-23.546, proferido pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 14/08/2008, que serviu de paradigma para a edição da Súmula CARF n.º 37, no qual foi adotado o seguinte entendimento:

A análise do favor fiscal caminhou em sentido diverso da jurisprudência deste Conselho, segundo a qual, para seu gozo, a beneficiada deve estar regular na data da entrega da declaração (e não na data do pedido de revisão ou do despacho administrativo ou em outro qualquer).

(...)

Não há no processo comprovação cabal de que a empresa estava regular em 1998; por outro lado, também não há prova em contrário. Cabe fixar a quem deve realizar tal prova.

É cediço que a SRF orienta a apresentação da prova da regularidade relativamente à data do pedido, assim como no curso do processo e não na data da entrega da declaração.

Assim, se o pedido houvesse sido indeferido com base em algum débito comprovadamente contemporâneo da declaração de rendas, caberia à defesa fazer prova em contrário no recurso voluntário. No entanto, não é o caso nos presentes autos

No mesmo sentido, recorro ao Acórdão n.º 1102-001.334, proferido mais recentemente, em 04/05/2015, pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, ao referir-se à Decisão acima:

Este acórdão traz lição no sentido de determinar a distribuição dos ônus de prova. Entende-se que, tendo a Administração Pública comprovado, quando do indeferimento do pedido, que a Contribuinte tinha débitos ou pendências ao tempo da opção ou do Pedido de Revisão, qualquer que seja, então ainda restaria à Contribuinte a possibilidade de comprovar que os débitos não existiam, ou não eram exigíveis.

Entretanto, caso nenhuma das duas partes consiga comprovar nada, então a presunção é que deve ser aceito o pleito da Contribuinte.

Assim, tal entendimento esclarece que ao Fisco cabe, inicialmente, apontar a pendência ao tempo da opção e, à Contribuinte, deve ser imputada a responsabilidade de elidir tal demonstração com a apresentação das provas cabíveis de sua regularidade fiscal. Como não há prova nos autos de que a Autoridade Fiscal apontou objetivamente a existência de débitos ativos no momento da opção pela aplicação é de se concluir que não incidiu a causa legal prevista no artigo 60 da Lei nº 9.060/95 capaz de obstar o gozo do incentivo.

Entretanto, não é do gozo do benefício em si de que trata o presente processo, mas sim do Auto de Infração lavrado em função do seu indeferimento.

Tanto o Auto de Infração, quanto a decisão recorrida, não apontam de forma objetiva quais seriam as causas para o indeferimento da aplicação realizada pela Contribuinte. No caso do Auto de Infração, essa falta é ainda mais grave, haja vista que redundou na impossibilidade de a Recorrente se defender de forma eficaz, ou seja, em nítido cerceamento de direito à sua ampla defesa, pois basta rever a sua impugnação para notar que esta limitou-se a tentar justificar que não teria incorrido em excesso na aplicação em incentivos fiscais.

A ausência de descrição completa dos motivos que levaram a autoridade fiscal a realizar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material. Isso porque a motivação do lançamento envolve a fundamentação jurídica e seus pressupostos de fato e de direito. Pressuposto de fato é a ocorrência do fato no mundo fenomênico, ao passo que pressuposto de direito é a norma jurídica específica aplicável para aquele fato.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72 exige, nos seus incisos III e IV, que o auto de infração contenha obrigatoriamente a descrição do fato jurígeno do direito do Fisco e a disposição legal infringida pelo contribuinte.

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

I - a qualificação do autuado;

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.

Como vimos anteriormente, o Termo de Verificação Fiscal motivou o Auto de Infração da seguinte forma:

(...) foi apurado crédito tributário a constituir, decorrente de pagamento a menor de IRPJ, em virtude da constatação de excesso de valor destinado ao FINAM em DARF específico, conforme o §7º do art. 4º da Lei nº 9.532/97, no valor de R\$566.237,09, classificado como aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária, conforme Demonstrativo de Apuração - Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais (FINAM-FINOR-FUNRES) em Detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica de fls. 05 e "print" da tela de consulta do IRPJ/CONS às fls. 06.

Esse texto da Autoridade Fiscal não atendeu aos requisitos dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, pois a Fiscalização não apontou o real motivo da autuação, segundo a decisão recorrida, que seria o indeferimento da aplicação em incentivos fiscais. A fundamentação do Auto de Infração se resumiu a uma remissão ao Demonstrativo de Apuração – Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais (FINAM-FINOR-FUNRES), elaborado pela DERAT/SP (v. e-fls. 09), onde, da mesma forma, não há uma linha sequer que sugira ter sido a aplicação em incentivos fiscais indeferida, ao contrário, versa apenas a respeito de excesso na destinação acarretando um recolhimento a menor de IRPJ.

O ônus processual de indicar as faltas e o dispositivo legal que teriam sido violados pela Contribuinte era da Fiscalização, haja vista que o lançamento é ato administrativo vinculado, que exige motivação para que se possa efetuar o controle de sua legalidade (art. 142 do CTN).

Tratando-se de ato administrativo vinculado, o lançamento tributário reclama não só a indicação dos fatos jurígenos que rendem ensejo ao seu cometimento, mas também a dos dispositivos legais que lhe dão lastro, o que sem sombra de dúvidas não foi observado pelo Auto de Infração albergado neste processo.

Assim, creio ser necessário anular o Auto de Infração por vício na sua motivação (violação do art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72), vício este material, haja vista que o mesmo ocasionou, de forma inegável, o cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Em relação à multa isolada, sua apreciação resta prejudicada em função da decisão retro.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves