



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003449/2004-90
Recurso Voluntário
Resolução nº **1102-000.318 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de maio de 2024
Assunto REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente SANOFI-AVENTIS FARMACEUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, converter o julgamento em diligência a fim de que a Unidade de Origem traga elementos e/ou argumentos que vinculem a cópia da AR de e-fls. 336-337 à ciência do extrato de aplicação em incentivos fiscais controversada. Vencidos os conselheiros André Severo Chaves e Fredy José Gomes de Albuquerque, que davam provimento ao recurso. Foi designado para redigir o voto vencedor pela conversão do julgamento em diligência o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Andre Severo Chaves, Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fernando Beltcher da Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

O presente processo trata de lançamento de IRPJ do ano-calendário de 1999, em virtude de excesso de valor destinado ao FINAM (Fundo de Investimento na Amazônia), onde a contribuinte destinou parcela do imposto devido para ser utilizado com o referido benefício

Fl. 2 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

fiscal, o qual foi considerado indevido pela administração tributária, tendo sido lançado o valor excluído do IRPJ a pagar no período, com os seus consectários legais.

O relato da autuação está condensado no Termo de Constatação de fls. 3, nos seguintes termos (grifou-se):

TERMO DE CONSTATAÇÃO

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, em atendimento a determinação contida no RPF-RI nº 08.1.9o.00-2004-03024-8, motivada pela **Revisão de Declaração - Imposto de Renda Pessoa Jurídica** do contribuinte Aventis Pharma Ltda., CNPJ Nº 00.773.091/0001-06, incorporada pelo contribuinte supra, relativa ao Exercício de 2000, Ano Calendário de 1999, realizada pela Corat, de conformidade com a Norma de Execução Corat nº 05, de 30/11/2004, **apurou-se um crédito tributário a constituir, correspondente ao pagamento a menor do imposto de renda em virtude do excesso de valor destinado ao FINAM em DARF específico (§7º do art. 4º da Lei nº 9.532/97)**, conforme demonstrativo anexo, que passa a fazer parte integrante deste como se nele transcrito fosse.

Como se observa, da apuração citada resulta um crédito tributário a ser lançado no valor de R\$ 1.635.668,74, motivo pelo qual será lavrado o correspondente auto de infração.

DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O contribuinte infringiu os seguintes dispositivos legais: art. 60 da Lei nº 9.069/95; art. 44 da Lei nº 9.430/96; §§ 6º e 7º do art. 4º da Lei nº 9.532/97.

FATO GERADOR e BASE DE CÁLCULO

Vide Demonstrativo de Apuração Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais em detrimento do IRPJ em anexo.

A autoridade lançadora apresentou demonstrativo de apuração do excesso de aplicação em incentivos fiscais (fls. 4), com os respectivos depósitos dos valores destinados ao FINAM (fls. 6), lançando os valores através de auto de infração de fls. 112/11.

Juntou-se, ainda, telas do sistema IRPJ CONS (fls. 5/8), onde consta o montante do valor destinado ao fundo, bem como o registro de que a denegação do benefício fiscal deveu-se ao fato da contribuinte encontrar-se com pendências junto ao FGTS, conforme tela abaixo reproduzida (fls.8):

Fl. 3 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

___ IRPJ,IRPJCONS,CONSULTA (CONSULTA DECLARACOES IRPJ)		
03/12/2004	10:39	CONSULTA DECLARACAO - DIPJ/2000
CNPJ: 00.773.091/0001-06	L.REAL	AC- 1999 RF- 08 DECL.- 1086553 DV - 05
		PAG: 04 / 04
FICHA 16 - APLICACOES EM INCENTIVOS FISCAIS - VALOR EMITIDO		
01.BASE DE CALCULO DOS INCENTIVOS FISCAIS		20.300.505,50
	VALOR LIQ. DO INCENTIVO	RECURSOS PROPRIOS
02.FINOR (ATE 18%)	0,00	0,00
03.FINAM (ATE 18%)	0,00	1.635.668,74
04.SUBTOTAL (ATE 18%)	0,00	
05.FUNRES (ATE 25%)	0,00	0,00
06.TOTAL DOS INCENTIVOS	0,00	
IR COM VENCIMENTO EM 1999 SOBRE LUCRO INFLACIONARIO TRIBUTADO A ALIQ.REDUZIDA		
..VAL.INCLUIDO NA BASE CALC.DOS INCENT.FISCAIS(LIN.01)		0,00
PERCENTUAL DE PAGAMENTO DO IMPOSTO: 100,00		
OCORRENCIA		
PROCESSO FISCAL COBRANCA FINAL !		
CONTR. COM PENDENCIAS JUNTO AO FGTS !		
DESVIO P/FICHA : ___		T.AQ
PF1=REL.FICHAS PF3=SAIDA PF4/PF5=PAGINAR PF7=RECUA PF8=AVANCA		

O referido controle foi realizado no processo principal nº 13807.009410/2004-14, do qual resultou a orientação para realizar a cobrança do respectivo crédito, ante a não confirmação do benefício fiscal requestedo.

Do lançamento, sobreveio regular impugnação, tendo o lançamento sido mantido pela DRJ, em decisão assim ementada (fls. 338/352):

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.

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.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte manejou Recurso Voluntário (fls. 362/392), em que suscitou os seguintes pontos de defesa, que serão abordados pormenorizadamente no voto:

- Afirma serem genéricas as alegações do Fisco e que não foi juntada cópia do processo principal (processo nº 13807.009410/2004-14), sem a necessária apresentação do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais que discrimina o alegado excesso de aplicação em incentivos fiscais, que alega desconhecer até

Fl. 4 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

essa data. Assim, entende que tais documentos são indispensáveis à prévia análise do auto de infração, razão pela o mesmo deve ser desconstituído;

- b) Propugna pela insubsistência do lançamento por violação ao art. 9º do Decreto 70.235/72, ante a falta do citado documento, necessário à lavratura do auto de infração;
- c) Reitera a improcedência do auto de infração mediante afirmação de que jamais recebeu o referido extrato nem foi intimado de qualquer forma a conhecê-lo, entendendo ter sido descumprida a Norma de Execução Corat nº 5/2004, divergindo do entendimento da decisão da DRJ, que alertou quanto à necessidade da própria interessada procurar a repartição fazendária respectiva;
- d) Contesta a juntada de ofício do documento de fls. 336/337, realizado pela DRJ, que representaria a confirmação de que a interessada foi intimada à época dos fatos quanto à denegação do benefício, por entender intempestiva e por não comprovar que a referida remessa postal tratava efetivamente do citado Extrato de Aplicações de Incentivos Fiscais;

Alega inexistir excesso de destinação ao FINAM naquele ano-calendário, sob o color de que não possuía débitos de FGTS;

Por fim, combate a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto vencido

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O recurso é tempestivo e admite conhecimento.

O auto de infração em análise é decorrente do não reconhecimento da destinação que a contribuinte fez ao FINAM de parcela do IRPJ devido, à época regulamentada pelo art. 4º, §7º, da Lei nº 9.532/97, em razão de pretensa falta de regularidade fiscal que lhe autorizasse o referido benefício fiscal.

Observe-se que tal matéria não é objeto deste processo, pois o que ora se aprecia é o lançamento do IRPJ, enquanto o não reconhecimento do direito ao benefício foi objeto do PAF nº 13807.009410/2004-14, sem oposição da contribuinte à sua denegação.

O ponto controverso é que a recorrente alega nunca ter sido intimada da denegação do benefício, mediante intimação e recebimento dos Extratos de Aplicações em Incentivos Fiscais, que representam o instrumento por meio do qual o interessado pode contestar a decisão do Fisco. Assim, a parte sustenta que nunca pôde apresentar o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), razão pela qual o lançamento ora julgado seria improcedente, por lhe faltar o elemento essencial da intimação da parte quanto ao processo anterior.

Fl. 5 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

É uma questão de prova, associada à disciplina jurídica da matéria relacionada ao benefício e à forma de contestar sua denegação.

QUESTÃO PRELIMINAR: VERIFICAÇÃO DA PROVA

Do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais: implicações na reanálise do direito ao benefício fiscal do FINAM

A recorrente condiciona a validade do lançamento à apresentação do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais, sob o argumento de que nunca tomou conhecimento do mesmo, tendo juntado aos autos cópia integral do processo administrativo principal (PAF nº 13807.009410/2004-14), no qual se discutia o direito ao benefício do FINAM, conforme se vê às fls. 182/202).

A conclusão da auditoria que consta do referido processo assim tratou da matéria (fls. 184), com grifos desta Relatoria:

Trata a presente auditoria de Revisão de Declaração - Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ano-calendário de 1999, exercício de 2000, objetivando apurar o valor do imposto de renda pessoa jurídica recolhido a menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINOR, FINAM e/ou FUNRES, conforme § 7º do art. 601, Decreto nº 3.000/1999 (RIR); e §§ 6º e 7º do art. 4º, Lei nº 9.532/1997.

O contribuinte em questão recolheu DARF com código específico para o FINAM, no ano-calendário de 1999, conforme cópias das telas do sistema SINAL, em anexo. A SRF, com base no(s) DARF recolhido(s) com código(s) específico(s) para o FINOR e FINAM, e/ou com base na opção efetuada na DIPJ 2000 - Ficha 16, apurou o Incentivo Fiscal a que o contribuinte teria direito, de acordo com as cópias das telas do sistema IRPJCONS.

A SRF emitiu Extrato com as informações a respeito das aplicações efetuadas pelo interessado, não havendo manifestação por parte do interessado no prazo legal, que para o ano- calendário de 1999 foi até 28.02.2003 (ADE/CORAT/096/2002).

Elaborou-se Demonstrativo de Apuração - Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais (FINAM-FINOR-FUNRES) em Detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - ano-calendário 1999, que encontra-se de acordo com o preconizado na **NE Corat nº 05, de 30 de novembro de 2004**, tendo sido apurado crédito tributário no valor de R\$1.635.668,74(um milhão Seiscentos e trinta e cinco mil, seiscentos e sessenta e oito reais e setenta e quatro centavos) a ser constituído pelo setor competente da SRF, conforme Solução de Consulta Interna nº 26, de 20 de setembro de 2004, da Coordenação-Geral de Tributação.

Apesar da administração tributária haver consignado que o Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais foi emitido, o fato é que ele não consta da cópia do citado processo, nem

Fl. 6 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

foi apresentado pela autoridade lançadora. Não haveria, portanto, como a interessada contraditar a denegação do benefício.

O procedimento para tal contestação está previsto na Norma de Execução Corat nº 5, de 30 de novembro de 2004, a qual versa exatamente sobre as contestações dos contribuintes da época. A Receita Federal trouxe regras expressas para os casos do ano-calendário de 1999, a fim de permitir que os interessados contestassem a falta de apresentação dos referidos extratos e, também, para que houvesse revisão de ofício de lançamentos equivocados.

Eis o que dispôs a parte geral da referida norma, que está juntada às fls. 191/198 e que compõe aquele outro processo administrativo (grifos desta Relatoria):

Norma de Execução Corat nº 05, de 30 de novembro de 2004

Anexo único

(...)

2. Procedimentos Gerais

2.1) Contribuintes que possuem valores de aplicação discriminados como recurso próprio e/ou subscrição voluntária e que **não protocolizaram pedido de Perc** até 28/02/2003, tiveram sua DIPJ 2000 auditada por uma equipe da Corat, conforme descrito no item 3. Após a análise, a Corat enviará um dossiê com o resultado da mesma, devendo o Setor de Orientação e Análise Tributária da respectiva unidade formalizar processo com este dossiê e encaminhá-lo ao setor competente para a constituição do crédito tributário. É necessário que o processo de análise da DIPJ seja apensado ao processo formalizado para a exigência do crédito tributário.

Caso, após a autuação, o contribuinte alegue o não recebimento do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais, a unidade deverá diligenciar para a localização do AR respectivo no sistema Sucop Imagem. Não sendo possível recuperá-lo, a unidade deverá rever o auto de infração de ofício e reabrir o prazo para exame do Perc.

2.2) Contribuintes que possuem valores de aplicação discriminados como recurso próprio e/ou subscrição voluntária e que protocolizaram pedido de Perc até 28/02/2003 **somente serão autuados, se, após a análise do respectivo Perc** e auditoria de sua DIPJ 2000, conforme descrito no item 3, forem constatados valores de imposto de renda pagos a menor em virtude de valor a maior destinado aos Fundos de Investimento. Neste caso, o processo deverá ser enviado ao setor competente para a constituição do crédito tributário. O processo de Perc deverá ser apensado ao processo originado pelo auto de infração.

2.3) Na situação descrita no subitem 2.2, comprovada a necessidade de efetuar o lançamento do imposto devido, não caberá a manifestação de inconformidade prevista no item 5.6 da Norma de Execução Corat/Cosit nf

Fl. 7 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

03 de 13 de setembro de 2002. A inconformidade do contribuinte quanto à decisão da unidade será manifestada por ocasião da impugnação ao auto de infração. Tal procedimento visa evitar a decadência do crédito tributário.

Verifica-se que o objetivo da norma da própria Receita Federal foi permitir que os contribuintes que contestaram a falta de recebimento do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais pudessem ter assegurado o direito de apresentar o PERC e ter analisado o pedido de revisão de seu benefício.

No caso dos autos, isso foi controvertido pela contribuinte desde sua impugnação, sem que a administração tenha lhe oportunizado o direito de defesa em relação a sua insurgência. A regular apresentação do Extrato e a comprovação de que a contribuinte dela tomou conhecimento é condição imposta pela própria administração tributária, ao dispor na norma que, caso, **após a autuação, o contribuinte alegue o não recebimento do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais, a unidade deverá diligenciar para a localização do AR respectivo no sistema Sucop Imagem. Não sendo possível recuperá-lo, a unidade deverá rever o auto de infração de ofício e reabrir o prazo para exame do Perc.**

Tal norma foi descumprida! Aliás, vê-se que a DRJ juntou de ofício os documentos de fls. 336/337, que são comprovantes de remessa postal, cujo conteúdo não se conhece nem é possível confirmar que se trata do referido Extrato.

Seja porque não se conhece o conteúdo, seja porque não é lícito ao julgador fazer prova de ofício para corrigir a omissão da administração tributária na regular constituição do crédito tributário, tem-se que o lançamento está incompleto no que tange ao requisito essencial da prova relacionada à comunicação prévia de intimação da contribuinte quanto ao Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais relacionados ao processo principal onde se discutia a denegação do benefício (PAF nº 13807.009410/2004-14).

Não está materialmente demonstrado que o lançamento do IRPJ tenha sido precedida da necessária e condicionante denegação do benefício fiscal requestado, bem como que tenha havido excesso de destinação do imposto. Sem a apresentação do referido Extrato ao interessado, com o discriminativo dos montantes não homologados pelo Fisco e das razões que impediram a contribuinte de obter o direito reclamado, não há como validar o pretenso cumprimento dos requisitos legais previstos no § 7º do art. 13 da MP 2.058/2000, que à época regulamentava a matéria e determinava que, *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.*

Ainda que a DRJ tenha consignado a regra do RIR/99 que disciplinava que reverterão para os Fundos de Investimento os valores das ordens de emissão cujos títulos pertinentes não forem procurados pelas pessoas jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do terceiro ano subsequente ao ano-calendário a que corresponder a opção (§ 4º do art. 603), o fato é que não foram lavradas ordens de emissão nem Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais. Assim, não haveria como a contribuinte manifestar sua insurgência, faltando nos autos a comprovação de que a administração tenha instrumentalizado de forma adequado a citada denegação do benefício reclamado.

Fl. 8 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

Para além disso, a Norma de Execução Corat nº 5/2004 acima mencionada objetivamente exigia, ante o questionamento da interessada, a reabertura de prazo para a apresentação do PERC. Só então seria possível constituir adequadamente o crédito tributário, condicionada à prévia análise do respectivo processo.

Entendo que a emissão do Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais é condição de validade do presente lançamento. Ausente sua comprovação, fulmina-se o auto de infração a ele vinculado, devendo o mesmo ser desconstituído.

Ocorre que, durante a sessão de julgamento, o colegiado realizou debate para que fosse realizada diligência para que tal extrato fosse juntado de ofício, por decisão do relator. Entendo que tal providência é equivocada, uma vez que não cabe ao julgador realizar prova dos elementos necessários ao lançamento. Pelo contrário, entendo que tal providência é ilegal, conquanto a competência para realização de ato administrativo para a verificação da ocorrência do fato e apresentação de todos os elementos de prova é exclusiva da autoridade lançadora, mercê da expressa disposição do art. 142 do CTN, a saber:

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.

Permitir que o julgador realize a produção de prova para validar erro perpetrado pela administração tributária gera evidente nulidade material do procedimento, o qual não pode ser refeito, ante o erro manifesto da autoridade administrativa, a quem incumbe o ônus do acerto na constituição dos haveres fiscais e a incumbência de 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, conforme previsão do art. 142 do CTN.

Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, **devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior**, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! É ônus da administração tributária traduzir nos autos de infração todos os requisitos exigidos pela lei. A ausência de quaisquer dos elementos apontados no art. 142 do CTN importa em nulidade material, pois afeta condições mínimas à realização do ato administrativo vinculado e limita o exercício do direito de defesa. Conecta-se, portanto, com a causa de nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235/72, mas se trata de nulidade material referível ao art. 142 do CTN.

Fl. 9 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

Destaque-se que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao Fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

Outrossim, ao realizar o ato administrativo de lançamento tributário, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a “*função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular*”, conforme leciona Hartmut Maurer¹, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN², porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

Aliás, o próprio CTN disciplina que “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução” (art. 146).

Registre-se que a Lei nº 9.784/99, ao regulamentar o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever de revisão de processos administrativos que resultem em sanções, “*quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada*” (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

¹ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

² Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Fl. 10 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento ao princípio da legalidade.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Destaque-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois*

Fl. 11 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

*no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”.*³

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que “não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”⁴.

Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN. A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁵ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (precisão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323.

⁴ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁵ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: “reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário” (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

Fl. 12 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”*⁶.

Some-se a tudo isso precedente da CSRF acerca do reconhecimento de nulidades materiais, conforme acórdão abaixo transcrito:

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.
ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal. (Acórdão n. 9101-002.976 – Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2017)

Penso que tais razões impendem a realização de diligência dessa fase processual, razão pela qual, divirjo do posicionamento majoritário, decidido por voto de qualidade, para conversão do julgamento de diligência a fim de que sejam juntados aos autos o controvertidos Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais questionados pelo contribuinte.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto pela denegação do pedido de diligência, que fora formulado de ofício pelo ilustre conselheiro designado para conduzir o voto condutor.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Redator designado.

Com as vênias de praxe, dissinto do entendimento do eminente Relator no sentido de peremptoriamente concluir que o lançamento estaria incompleto no que tange ao requisito

⁶ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

Fl. 13 da Resolução n.º 1102-000.318 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003449/2004-90

essencial da prova relacionada à **comunicação prévia** de intimação da contribuinte quanto ao Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais.

Acontece que foram carreados aos autos documentos (fls. 330/331 ou e-fls. 336/337) que atestariam o recebimento do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais.

Sobre tais documentos, afirma o Relator que são comprovantes de remessa postal, cujo conteúdo não se conhece nem é possível confirmar que se tratam do referido Extrato.

Novamente pedindo vênias ao Relator, não há efetivamente como afirmar que a Recorrente não recebeu o referido extrato, conforme se pode comprovar através da consulta ao Sistema de Controle de Postagem (e-fl. 336) relativo ao extrato IRPJ/OE/IF 2000 (de aplicação em incentivo fiscal) e seu AR - Aviso de recebimento (e-fl. 337) correspondente.

Em precedente envolvendo situação equivalente a dos presentes autos, tornou-se necessária a conversão do julgamento em diligência, o que foi feito por meio da Resolução nº 1401-000.032 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 11 de dezembro de 2009.

Assim, diante da dúvida estabelecida, buscando fornecer maiores subsídios para a decisão colegiada, entendo deva ser convertido o julgamento em diligência a fim de que a Unidade de Origem traga elementos e/ou argumentos que vinculem a cópia da AR de fls. 330/331 ou e-fls. 336/337 à ciência do extrato de aplicação em incentivos fiscais controvertida.

Concluído os trabalhos da diligência, deverá ser elaborado **Relatório** conclusivo, do qual o sujeito passivo deverá ser cientificado, sendo concedido prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do parágrafo único, do art. 35, do Decreto nº 7.574/11.

Após os autos deverão retornar ao CARF para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida