



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.721620/2011-02  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.849 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 09 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO VOTORANTIM S.A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. CONHECIMENTO PARCIAL.

Não se conhece de recurso especial quanto a matéria a respeito da qual eventual provimento não seja capaz de reverter a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006

PERC. PRAZO PROCESSUAL. TEMPESTIVIDADE.

O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC constitui documento fundamental para que a repartição da Receita Federal analise, na época própria, o direito ao gozo do incentivo fiscal anteriormente recusado. Equivale à manifestação de inconformidade, com prazo de apresentação de trinta dias conforme dispõe o Decreto 70.235/1979, sendo o termo inicial a data da ciência do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais emitido pela Receita Federal, lapso temporal que pode ser alterado caso haja manifestação expressa da Administração por ato normativo desde que sem prejuízo para a Contribuinte.

Ausente a prova de que o sujeito passivo foi intimado do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais emitido pela Receita Federal, não há como se considerar intempestivo o PERC.

INCENTIVO FISCAL. FINOR. PERC. DIPJ RETIFICADORA. LIMITE DO INCENTIVO FISCAL REDUZIDO. RECURSOS PRÓPRIOS APLICADOS AO PROJETO.

A mera retificação da DIPJ após encerramento do exercício em que deveria ser transmitida a DIPJ original não pode ensejar o indeferimento da apreciação do PERC, mormente se a opção foi regularmente exercida nessa DIPJ original.

A partir de 2001, se o valor recolhido em DARF quando da opção realizada pelo contribuinte de destinação ao FINOR for infirmado pela DIPJ retificadora, com indicação de limite de incentivo fiscal menor do que aquele originalmente calculado e recolhido, tal não prejudica o deferimento do PERC, sendo o excesso do valor recolhido considerado como recursos próprios aplicados no projeto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias “prazo de apresentação do PERC e efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais”, e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para que o deferimento do PERC se limite à parcela de R\$ 4.287.857,72, restabelecendo-se o restante como aplicação com recursos próprios, e restabelecer a procedência parcial do auto de infração na mesma proporção. Votaram pelas conclusões, quanto à primeira matéria, os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho e Andréa Duek Simantob, e, em relação ao conhecimento e mérito, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1102-001.334, proferido na sessão de julgamento de 24 de março de 2015, assim ementado e decidido:

### **Acórdão recorrido 1102-001.334**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DEFERIMENTO DE PERC. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO.

Tendo em vista o deferimento do PERC, com a consequente determinação de aceitação da Opção pelo investimento e aproveitamento do valor pago em DARF específico, prejudicado resta o Auto de Infração.

Recurso Voluntário Provido

Conforme Súmula CARF n.º 37, só pode ser exigida comprovação de regularidade fiscal no período em que se referir a Declaração de Rendimentos que deu causa à opção pelo incentivo. Acórdãos paradigma são polissêmicos, aceitando tanto o momento da apresentação da Declaração quanto no ano-calendário em que foi apurado o lucro ou ainda regularidade posterior. Entende-se que, por se tratar de benefício, o art. 60 da Lei n.º 9.069/95 deve ser interpretado da forma mais benéfica ao contribuinte.

**REGULARIDADE FISCAL. NECESSÁRIA PROVA DE IRREGULARIDADE PARA O INDEFERIMENTO DO PERC.**

Ainda com base na Súmula CARF n.º 37, entende-se o indeferimento da opção pelo investimento deve ser embasada em provas de irregularidade no período da opção, não bastando à Administração Pública exigir que a Contribuinte comprove sua regularidade.

**DIPJ RETIFICADORA. INSUFICIÊNCIA PARA INDEFERIMENTO DE BENEFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

O art. 60 da Lei n.º 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN n.º 166/1999.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.*

A Fazenda Nacional recorre em relação às matérias: 1) prazo de apresentação do PERC; 2) momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal; 3) ônus da prova da regularidade fiscal; e 4) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais.

Em 31 de maio de 2016, Presidente de Câmara deu parcial seguimento ao recurso especial, apenas em relação ao temas: 1) prazo de apresentação do PERC; 2) momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal; e 4) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais. Assim observou quanto à caracterização da divergência jurisprudencial:

(...)

Por ocasião da tramitação do processo n.º 16327.721619/2011-70, cujo sujeito passivo é BV Financeira S.A. Crédito, Financiamento e Investimento, foi também interposto, pela Fazenda Nacional, recurso especial em situação idêntica à ocorrente neste processo, tendo sido por ela apontados os mesmos acórdãos paradigmas e as mesmas razões de recorrer.

Dessa forma, e tendo em vista os princípios da uniformidade de decisão deste CARF e da eliminação de duplicidade de esforços, transcrevo parte do despacho de exame de admissibilidade proferido naquele processo, que bem decidiu a questão (destaques do original):

*Inicialmente no que diz respeito ao prazo de apresentação do PERC, o acórdão recorrido afastou a intempestividade do PERC, por entender inaplicável a regra do art. 15, § 5º do Decreto-lei n.º 1.376/74, dada a inexistência de prova de que a contribuinte fora cientificada do extrato informando-lhe os valores aceitos como*

*investimento, e admitindo a apresentação daquele pedido nos 30 (trinta) dias subsequentes à intimação do auto de infração decorrente da falta de apresentação do PERC.*

*A recorrente aduz que a aplicação do Decreto-lei n.º 1.376/74 foi reconhecida no paradigma n.º 105-14.196, assim ementado:*

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS (PERC) - PRAZO - A contagem do prazo para que o contribuinte procure pelos certificados e títulos correspondentes à opção exercida inicia-se com a entrega de sua declaração e termina no prazo estipulado na lei, 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção (Decreto-lei n.º 1.376/74, art. 11, e art. 15, § 5º; Decreto-lei n.º 1.752/79, art. 1º). Recurso não provido.

*De fato, o paradigma em referência impõe ao sujeito passivo o dever de procurar pelos títulos de investimento dentro do prazo estipulado na citada lei, e confirma a intempestividade do PERC, diversamente do entendimento adotado nestes autos.*

*Ressalto que, embora o acórdão recorrido cite decisões da CSRF em favor do entendimento ali adotado, identifica-se, além do acórdão mencionado (n.º 9101-01.115) e do precedente ao qual se refere (n.º 01-05.754), apenas mais um acórdão da CSRF acerca do tema (n.º 9101-000.210), revelando-se inaplicável o § 10 do art. 67 do Anexo II do RICARF.*

*Portanto, entendo caracterizada a divergência acerca do prazo de apresentação do PERC.*

*Prosseguindo, a recorrente discute o momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal e assevera que o acórdão combatido diverge do que decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando como paradigma o Acórdão n.º 9101-00.458, assim ementado:*

IRPJ. INCENTIVOS FISCAIS. PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. PERC. MOMENTO DE COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE. Os fatos geradores em relação aos quais deve ser comprovada a regularidade fiscal, pelo sujeito passivo, com vistas ao gozo do benefício fiscal, são aqueles ocorridos até a data da apresentação da DIRPJ, na qual foi manifestada a opção pela aplicação nos Fundos de Investimentos correspondentes, sendo do contribuinte o ônus da comprovação da regularidade, conforme art. 60 da Lei n.º 9069/95.

Confirmando na decisão de 1ª instância que, como alegado pela recorrente, o contribuinte não comprovou sua regularidade fiscal na data da entrega da DIPJ 2007 original (28/06/2007), visto que as certidões apresentadas não abrangem essa data. O acórdão recorrido, por sua vez, reportando-se aos paradigmas que deram origem à Súmula CARF n.º 37, adota o entendimento de que esta, ao afirmar a prova “deve se ater ao período a que se referir a Declaração”, refere-se não apenas ao dia exato da Declaração em si, mas também ao ano-calendário sobre o qual trata a declaração de rendimentos, e conclui:

Frisa-se, apresentando certidões de regularidade em momento posterior, o contribuinte deixa claro que não tem nenhum ônus perante a Fazenda Nacional, o que retroage para o período da opção, que se deu no pagamento do DARF específico, em 30/03/2007 (fl. 17, do apenso n.º 16327.720997/2011-36). Assim, a norma estará efetivamente alcançando seu objetivo, que é captar recursos para o fundo e, ao mesmo tempo, incentivar as Contribuintes a quitar suas pendências tributárias.

Já o acórdão paradigma pauta-se no entendimento de que o contribuinte deve estar regular no momento em que fez a opção pelo benefício (dia da entrega da DIPJ). No mesmo sentido é o outro paradigma citado pela recorrente, consubstanciado no Acórdão n.º 108-07.970, de cujo voto condutor extrai-se:

Ponto de controvérsia na interpretação desse dispositivo diz respeito ao momento da regularidade fiscal a ser comprovada pelo contribuinte.

Com efeito, não se prescreve se o momento é o do fato gerador (dezembro/94), o da data da opção (DIRPJ em maio/95) ou o do indeferimento (janeiro/97); há ainda os que levantam a hipótese do momento do julgamento do PERC.

[...]

Em homenagem ao princípio da certeza e segurança jurídica, entendo que a regularidade diga respeito à data da opção pelo benefício fiscal. Pois, para se obter algum incentivo fiscal, é evidente que o contribuinte deve ter as condições legais, no momento da solicitação, para que lhe seja concedido.

[...]

Enfim, no caso em tela, a apreciação deve referir-se ao momento da opção em maio de 1995.

[...]

Não vejo nos autos elementos indicativos firmes de que houvesse absoluta regularidade do tributo apontado como objeto de inadimplência, de maneira que considero como não comprovada a regularidade com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário da Cofins em 1995.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

*Constato, assim, que também neste ponto a recorrente identifica a divergência acerca do momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal, bem como demonstra que a discussão extrapola o conteúdo da Súmula CARF n.º 37.*

*A recorrente indica, ainda, que há divergência acerca do ônus da prova da regularidade fiscal. Isto porque, no presente caso, analisando as provas apresentadas para verificação da regularidade fiscal, o i. Relator consignou que a DIORT no processo em apenso n.º 16327.720997/2011-36, não logrou apresentar a prova da irregularidade da contribuinte, mas tão somente em falta de prova de regularidade.*

*Antes da citação indicada, o voto condutor do acórdão recorrido, invocando um dos precedentes que ensejou a Súmula CARF n.º 37, expressa que:*

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.

Compulsando os autos do processo n.º 16327.720997/2011-36, no qual realizou-se auditoria que fundamenta o presente litígio, observa-se que a Autoridade

Lançadora não logrou apresentar nenhuma prova de irregularidades da Contribuinte ao tempo da opção pelo investimento. Apontou apenas, à fl. 15, haver as seguintes ocorrências:

- CNPJ C/ PROCESSO FISCAL SIST. PROFISC
- CONTR. COM PENDÊNCIAS JUNTO AO INSS

À fl. 18, explica que o processo fiscal é de nº 16327-001505/2007-23, com data inicial da situação em 06/09/2007 e processamento em 15/11/2008. Já à fl. 19, esclarece que as pendências junto ao INSS decorrem de Declaração Retificadora entregue em 31/12/2007, com processamento em 14/12/2008.

*Assim, ausente prova de que a contribuinte estava irregular no momento da opção, e ante as certidões que evidenciariam, minimamente, a regularidade naquele momento de análise do PERC, foi afastado o indeferimento do PERC.*

*De fato, confirmo na decisão de 1ª instância, a partir da síntese das razões do indeferimento do PERC, que esta conclusão foi motivada pela falta de apresentação de certidões de regularidade contemporâneas à data de entrega da DIPJ:*

Quanto ao mérito, alega que a contribuinte não comprovou sua regularidade fiscal na data da entrega da DIPJ 2007 original (28/06/2007), visto que as certidões apresentadas não abrangem essa data, a saber:

- Certidão conjunta positiva com efeitos de negativa de débitos relativos a tributos federais e à dívida ativa da União com validade até 09/05/2007, ou seja, vencida na data da entrega da DIPJ 2007 (fls. 363);
- Certidão negativa de débito referente à previdência social válida até 17/02/2007, ou seja, também vencida na data da entrega da DIPJ 2007 (fls. 364);
- Certidão de regularidade do FGTS referente ao período de 12/12/2011 a 10/01/2012 (fls. 365).

Assim, conclui a autoridade a quo que o PERC também deve ser indeferido, face ao não atendimento da condição estabelecida no art. 60 da Lei nº 9.069/95.

*Examinando os paradigmas apresentados pela recorrente, constato no Acórdão nº 103-21.478 que, frente ao indeferimento do PERC em razão de pendências fiscais especificadas na decisão, a contribuinte demonstrou a suspensão de sua exigibilidade, bem como apresentou certidões de regularidade junto à Receita Federal e ao INSS e, diante desta comprovação, o PERC foi deferido. Logo, o contexto fático presente no paradigma é distinto daquele exposto pelo acórdão recorrido, porque, no primeiro, a autoridade fiscal indicou quais pendências impediriam o indeferimento do PERC e, no segundo, não houve esta individualização.*

*De forma semelhante, no Acórdão paradigma nº 101-95.969 o indeferimento do PERC resultou, inicialmente, da constatação de pendências especificadas à contribuinte, que não logrou regularizá-las até o momento da decisão.*

*Logo, a recorrente não demonstra o dissídio jurisprudencial acerca do ônus da prova da regularidade fiscal porque, nos paradigmas, a imputação deste ônus ao sujeito passivo decorreu da prévia acusação fiscal acerca das pendências identificadas, ao passo que, no acórdão recorrido, a conclusão diversa decorre, justamente, da ausência da indicação das pendências existentes.*

*Por fim, a recorrente aduz que o acórdão recorrido expressa entendimento divergente acerca dos efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais, na medida em que, no Acórdão n.º 108-09.111, se decidiu de forma diametralmente oposta, no sentido de que a pessoa jurídica que apresenta DIPJ retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais, não faz jus a essa opção.*

*Segundo consta da decisão de 1ª instância, a questão foi assim abordada na análise do PERC:*

A Deinf/SPO/Diort também verificou que a contribuinte apresentou três DIPJ relativas ao ano-calendário de 2006: a original entregue em 28/06/2007 e duas retificadoras, transmitidas em 14/08/2008 e 29/04/2011, sendo que, nesta última retificadora, houve alteração no valor do incentivo fiscal declarado, de R\$ 9.385.721,74 para R\$ 9.186.923,91.

Alega que não pode ser acolhida a opção pelo incentivo fiscal, visto que foi entregue DIPJ 2007 retificadora após 31/12/2007, com alteração no valor relativo ao fundo de investimento regional, a teor do disposto no Ato Declaratório Normativo CST n.º 26/85 e na Nota SRF/Cosar n.º 131/2001.

*O acórdão recorrido, invocando posicionamento da CSRF no sentido de que a declaração retificadora tem a mesma natureza da declaração originalmente apresentada, substituindo-a integralmente, e considerando que, na DIPJ original, foi feita a opção pelo investimento, concluiu que inexistiria prejuízo na apresentação de DIPJ retificadora.*

*No paradigma citado, as circunstâncias foram semelhantes às presentes neste caso, consoante exposto no relatório do Acórdão n.º 108-09.111:*

Quanto à possível entrega da DIPJ após 31/12/98 (fls. 52/53), tal fato não ocorrera. A DIPJ original foi entregue tempestivamente, em 27/4/1998 (Anexo 3, I), e nela foi expresso o intuito de fazer a destinação para o Finor, no valor de R\$ 101.987,58; a DIPJ retificadora, entregue em 30/11/1999 (Anexo 3, II), não retificou a opção mas apenas reduziu o valor para R\$ 70.979,87, e a diferença, no valor de R\$ 31.027,71 “[...] - foi arcado pela própria manifestante como forma de destinação com recursos próprios, para que não houvesse qualquer prejuízo para o Fundo e para o Fisco.” (fl. 53).

*Já as conclusões do paradigma confirmam a aplicação dos atos normativos que amparam a objeção fiscal:*

Ademais, outra irregularidade também se constata dos autos, a existência de DIPJ/1998 retificadora entregue em 30/11/1999, fora do exercício de competência, 1998, com alteração da opção relativa ao ano-calendário de 1997, em seu aspecto financeiro, mantida apenas a identidade do fundo destinatário da aplicação — Finor.

No despacho de fls. 46 e seguintes a transcrição dos dispositivos que definem a opção como irretroatável, (art. 4º, § 5º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997), e as Normativas SRF-Cosit n.º 26, de 18 de novembro de 1985, cuja intenção foi esclarecida pelo Parecer Cosit n.º 31, de 19 de novembro de 2002, parcialmente transcrito às fls. 49/50, de que se destaca o seguinte trecho (fl. 50), conforme bem definido na decisão combatida:

*“15. Com o advento do Decreto n.º 2.259, de 20 de junho de 1997, e da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a opção passou a ser manifestada, também, no curso do ano-calendário, nas datas do imposto apurado trimestralmente ou*

*mensalmente. Contrariamente à legislação antiga, portanto, a atual tornou o processamento dos valores aplicados ainda mais complexo. A declaração, portanto, ganhou mais destaque para o controle dos incentivos, porque nela há fechamento dos valores aplicados no curso do ano-calendário e na declaração.*

*16. Então, se pelos motivos já mencionados, quando a pessoa jurídica podia aplicar nos Fundos apenas na declaração, teve-se o entendimento do ADN nº 26, de 1985, no sentido de impedir a liberação dos recursos aplicados, na hipótese de a pessoa jurídica retificar declaração fora do exercício de competência, por melhores razões, atualmente esses recursos não devem ser liberados em tais circunstâncias, em face da complexidade da teia de informações contábeis e das atuais formas de aplicação que passaram a ser manifestadas, também, no curso do ano-calendário.”*

Por seu turno o Ato Declaratório Normativo do COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 26 de 18.11.1985 (DOU 20-11-1985), dispôs:

*“1. Não fará jus à opção para aplicação em incentivos fiscais especificados nos artigos 503 a 510 do RIR/80, a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos ou retificação desta fora do exercício de competência, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente.*

*2. Nos casos de declaração de rendimentos relativa a encerramento de atividades, o saldo do imposto devido, em ORTN, para fins de opção para aplicação em incentivos fiscais, será convertido pelo valor da ORTN do mês da efetiva entrega, se antecipada, ou do mês de vencimento do prazo fixado pela legislação para apresentação da declaração final, desde que dentro do exercício financeiro correspondente.*

*3. Nos casos de declaração de rendimentos de pessoa jurídica apresentada em mês anterior ao fixado para entrega, será adotado, para fins de conversão para cruzeiros do saldo do imposto devido em ORTN, o valor da ORTN do mês da efetiva entrega.”*

Ao argumento de que essas normativas não poderiam ser aplicadas por se reportar ao “RIR/80”, já não mais em vigor à época dos fatos tratados nestes autos, não prospera. Os regulamentos são apenas a compilação dos dispositivos legais, referentes a cada matéria (no caso o Imposto de Renda das Pessoas jurídicas) atualizadas periodicamente. O dispositivo existirá enquanto a matriz legal estiver vigorosa.

As razões oferecidas embora tentem dizer ao contrário confirmam as normativas quando assim versaram, fls. 94:

[...]

*A ementa do paradigma confirma a divergência apontada pela recorrente:*

**RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS APRESENTADA FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA, COM ALTERAÇÃO DE VALORES DA OPÇÃO** - A pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos original ou retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais, não fará jus a essa opção, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente.

Em face do exposto, sendo tempestivo o recurso, e satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade apenas em relação ao temas: 1) prazo de apresentação do PERC; 2)

momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal; e 3) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais, proponho que seja DADO PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso especial interposto.

(...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto, relativamente aos temas: 1) prazo de apresentação do PERC; 2) momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal; e 3) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais. NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial relativamente ao tema “ônus da prova da regularidade fiscal”.

A Fazenda Nacional tomou ciência de tal despacho e informou que não interporia recurso.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, trazendo razões quanto à admissibilidade e ao mérito do recurso, sendo válido citar o seguinte trecho (grifamos):

(...)

21. Essa própria C. Câmara Superior do CARF já julgou os temas em tela em caso praticamente idêntico ao presente, nos autos do PA nº 16327.721619/2011-70, tendo decidido por não conhecer do RESP da D. PFN quanto ao tema relativo ao "momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal" e por negar-lhe provimento no que tange aos demais temas, por unanimidade de votos, por meio do Acórdão nº 9101-002.339, de 05/05/2016, cuja ementa segue abaixo transcrita:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

FINOR. DIVERGÊNCIA SOBRE O MOMENTO EM RELAÇÃO AO QUAL DEVE SER COMPROVADA A REGULARIDADE FISCAL. NÃO CONHECIMENTO DE PARTE DO RECURSO ESPECIAL.

1- Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecida a parte do recurso especial que, sendo provida, não ensejará qualquer proveito no deslinde da controvérsia.

2- De acordo com o § 3º do art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF, c/c o art. 5º dessa mesma portaria, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Súmula CARF riº 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 nº 70.235/72.

PERC. PRAZO. INÍCIO DA CONTAGEM. FALTA DE MARCO INICIAL.

O PERC é, em essência, uma medida processual. À falta de determinação legal expressa, aplica-se a regra do art. 15 do Decreto nº 70.235/72. Não se observando

marco inicial para a contagem do prazo pela falta de Extrato de Emissão ou outro documento que cientifique a Contribuinte do indeferimento de sua opção - impossível identificar a intempestividade do PERC.

DIPJ RETIFICADORA. INSUFICIÊNCIA PARA INDEFERIMENTO DE BENEFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O art. 60 da Lei n.º 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN SRF n.º 166/1999.

DEFERIMENTO DE PERC. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO.

Tendo em vista o deferimento do PERC, com a conseqüente determinação de aceitação da Opção pelo investimento e aproveitamento do valor pago em DARF específico, prejudicado resta o Auto de Infração."

22. Observe-se que: (i) os v. acórdãos recorridos são idênticos, (ii) o RESP interposto pela D. PFN é idêntico em ambos as PAs, inclusive com a indicação dos mesmos acórdãos paradigmas e as mesmas razões de recurso, e (iii) os despachos de admissibilidade dos RESPs são idênticos. Logo, o resultado há de ser o mesmo daquele vazado por meio do acórdão n.º 9101-002.339.

23. **Ora, tendo em vista os princípios da uniformidade de decisão e da economia/celeridade processual, bastaria, no presente caso, replicar o r. decisum do acórdão n.º 9101-002.339, de 05/05/2016,** a fim de manter o correto entendimento desta C. Turma sobre os temas em debate. Não obstante, passa-se a demonstrar, de forma objetiva, a improcedência da irresignação fazendária.

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a analisar os demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, o recurso especial foi admitido para discussão das seguintes matérias: 1) prazo de apresentação do PERC; 2) momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal; e 3) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais.

**Não** foi admitida discussão acerca do tema 3) ônus da prova da regularidade fiscal.

Nessa parte, a decisão recorrida entendeu que “*o indeferimento inicial do incentivo pressupõe prova de que a Contribuinte estava regular no momento da opção – o que não foi feito.*” Em síntese, a decisão recorrida afirmou que a DIORT não logrou apresentar a prova da irregularidade da contribuinte, baseando-se tão somente em falta de prova de regularidade. Assim, por considerar que o indeferimento deve estar baseado em prova de irregularidade, e não tendo esta sido feita, a decisão recorrida concluiu que “*impende entender que a Contribuinte está regular com a Fazenda Nacional, não sendo adequado indeferir o seu PERC por este argumento*”.

Não tendo o recurso sido admitido nesta parte, torna-se definitiva a decisão recorrida na parte em que afirmou a regularidade fiscal do sujeito passivo em razão da ausência de prova de irregularidade.

Neste sentido, o não conhecimento do recurso com relação a esta matéria prejudica a pretensão da Fazenda Nacional de ver a decisão recorrida reformada quanto à questão 2) *momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal*. Falta-lhe interesse recursal, eis que eventual provimento quanto ao momento não teria o condão de alterar a conclusão geral da decisão recorrida, que afirmou a regularidade fiscal do sujeito passivo em razão da própria ausência de prova de irregularidade.

Assim, é de se negar conhecimento ao recurso especial quanto ao tema 2) *momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal*.

Além disso, vale observar que a interpretação que a Fazenda Nacional pretende fazer da Súmula CARF n. 37 não condiz com o texto desse enunciado tal como revisado em 2018, que se reproduz:

Súmula CARF nº 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 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 nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nos termos do artigo 67, §3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF/2015), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Portanto, também por contrariar o enunciado revisado da Súmula CARF 37 o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido quanto ao tema 2) *momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal*.

Nesse passo, peço vênia para transcrever trecho do voto do acórdão n.º 9101-002.339, de 05 de maio de 2016, em que esta 1ª Turma da CSRF, em diferente composição, julgou os temas em questão em caso praticamente idêntico ao presente, adotando-o como razões complementares de decidir, com a ressalva de que tal decisão analisou o texto original do enunciado da Súmula CARF 37 (grifos do original, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araujo):

(...)

... a PGFN suscitou divergências quanto:

- 1) ao prazo de apresentação do PERC;
- 2) ao momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal;
- 3) ao ônus da prova da regularidade fiscal (matéria que não foi admitida no exame de admissibilidade do recurso); e
- 4) aos efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais.

### **PRELIMINARES DE NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO**

A terceira divergência, acima indicada, não foi admitida no juízo de admissibilidade do recurso especial, e a contribuinte, em sede de contrarrazões, alega que essa decisão inviabiliza o conhecimento do recurso especial.

De acordo com as contrarrazões, afigurando-se incontroversa a regularidade fiscal da Recorrida para fins do Incentivo Fiscal, ou, no mínimo, não tendo sido provada eventual situação de irregularidade fiscal que tolhesse o direito da Recorrida, cai por terra a higidez da autuação, sendo prescindível discutir o momento da comprovação da regularidade fiscal, sob pena de se privilegiar uma disputa meramente teórica.

Em suma, não haveria interesse recursal para a PGFN, eis que a controvérsia sobre o "momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal" em nada modificaria a já constatada regularidade fiscal da contribuinte, especialmente diante do que estipula a Súmula CARF nº 37, e muito menos modificaria a falta de comprovação de irregularidade pelo Fisco, o que também fundamentou a decisão favorável à contribuinte.

A questão sobre a regularidade fiscal da contribuinte está diretamente relacionada às divergências "2" e "3" acima apontadas, e é preciso registrar que a negativa de admissibilidade para a terceira divergência não tem o efeito de prejudicar por completo o conhecimento do recurso especial sob exame, conforme será esclarecido adiante, mas algumas considerações da contribuinte tem pertinência.

É importante transcrever os fundamentos do acórdão recorrido quanto à questão da prova da regularidade fiscal:

#### **IV.2.1.2. DAS PROVAS APRESENTADAS**

Tendo estabelecido os momentos em relação aos quais se aceitará prova da regularidade, convém analisar ainda o que significa prova de regularidade fiscal.

A DIORT fundamenta o indeferimento do PERC no art. 60, da Lei nº 9.069/97, o qual afirma, in litteris:

[...]

Portanto, a concessão ou reconhecimento do benefício fiscal depende da comprovação, pela contribuinte, de quitação de tributos e contribuições fiscais. A DRJ reafirma a mesma fundamentação legal, acrescentando o art. 47, I, "a" da lei nº 8.212/91, que também exige Certidão Negativa de Débitos para a concessão de benefícios.

A contribuinte, em seu Recurso, explana que, conforme art. 1º do Decreto 6.106/07 e art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 03/07, bem como no art.

47 da lei 8.212/91, são suficientes para comprovar a Regularidade Fiscal as certidões emitidas pela Receita Federal/PGFN, Previdência Social e FTGS.

Tendo em vista a redação das leis colacionadas, parece ter razão o entendimento da contribuinte.

Resta saber, neste ponto, se a contribuinte comprova regularidade em algum momento dentre aqueles estabelecidos acima. Para tanto, consignamos antes a lição apresentada no acórdão n.º 10323546, de 14/08/2008, que também serviu de paradigma para a Súmula CARF n.º 37.

Esse acórdão afirma, no voto:

“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.”

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.

Compulsando os autos do processo n.º 16327.720997/2011-36, no qual realizou-se auditoria que fundamenta o presente litígio, observa-se que a Autoridade Lançadora não logrou apresentar nenhuma prova de irregularidades da Contribuinte ao tempo da opção pelo investimento.

Apontou apenas, à fl. 15, haver as seguintes ocorrências:

-- CNPJ C/ PROCESSO FISCAL SIST. PROFISC

-- CONTR. COM PENDÊNCIAS JUNTO AO INSS

À fl. 18, explica que o processo fiscal é de n.º 16327001505/2007-23, com data inicial da situação em 06/09/2007 e processamento em 15/11/2008. Já à fl. 19, esclarece que as pendências junto ao INSS decorrem de Declaração Retificadora entregue em 31/12/2007, com processamento em 14/12/2008.

Tampouco fundamentou a DIORT, no processo 16327.720153/2012-76, sua decisão em nenhuma prova de irregularidade, mas tão somente em falta de prova de regularidade.

Assim, considerando os acórdãos que servem de embasamento para a Súmula, é possível afirmar que o indeferimento inicial do incentivo pressupõe prova de que a Contribuinte estava irregular no momento da opção – o que não foi feito. Considerando ainda que, no decorrer o PERC a contribuinte pode comprovar a sua regularidade (mesmo que obtida em momento posterior), analisamos o Recurso Voluntário detidamente.

A Recorrente junta no Recurso Voluntário Certidão Conjunta Positiva com efeitos de Negativa emitida pela Receita Federal/PGFN em 29/05/2007 e validade até 25/11/2007 (fl. 409), bem como Certidão Positiva de Débito com efeito de Negativa, emitida pela Previdência Social em 12/02/2007 e com validade até 11/08/2007 (fl. 410) e ainda Certificação de Regularidade do FGTS, perante a Caixa Econômica Federal válida entre 31/07/2013 e 29/08/2013 (fl. 411).

Ademais, no decorrer da elaboração deste voto, averiguamos a regularidade da contribuinte diretamente no site da Receita Federal/PGFN, sendo emitida Certidão Positiva com efeitos de Negativa, com validade até 14/02/2015. Observando o site da Previdência Social, foi emitida Certidão Positiva com efeitos de Negativa em 27/08/2014 e tem validade até 23/02/2015. Já em consulta ao site da CAIXA Federal, observou-se Certidão de Regularidade com relação ao FGTS, com validade até 04/11/2014.

Enfim, observa-se ainda que já tinha apresentado, em sede de Impugnação, Certidão Positiva com efeito de negativa de tributos federais da BV emitida em 10/11/2006 e válida até 09/05/2007 (fl. 137); Certidão Negativa de débito previdenciário da BV emitida em 21/08/2006 e válida até 17/02/2007 (fl. 138) e Certidão de Regularidade do FGTS emitida em 12/12/2011 e válida até 10/01/2012 (fl. 139).

Portanto, seja em decorrência de prova de regularidade em 31/12/2006 – data final do período de apuração do tributo –, de prova de regularidade ao tempo da apresentação da DIPJ, seja em função de regularidade no momento desta análise do PERC, impende entender que a Contribuinte está regular com a Fazenda Nacional, não sendo adequado indeferir o seu PERC por este argumento. (grifos acrescidos)

De acordo com o acórdão recorrido, a decisão da Delegacia de origem estava amparada na falta de prova de regularidade fiscal pela contribuinte, e não em prova de irregularidade apresentada pelo Fisco.

Nesse contexto, o acórdão recorrido encampou o entendimento de que incumbe primeiramente ao Fisco o ônus de comprovar a irregularidade fiscal da contribuinte, o que não teria acontecido no caso destes autos.

Além disso, haveria prova da regularidade fiscal da contribuinte em vários momentos do processo, o que também serviu de fundamento para o reconhecimento do incentivo.

É correto, portanto, o entendimento sobre a falta de interesse recursal em relação à divergência nº "2", quanto "ao momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal".

Como não foi admitida a terceira divergência, relativa "ao ônus da prova da regularidade fiscal", ficou consumada a decisão de que o Fisco não teria se desincumbido de primeiro comprovar a irregularidade, e esse fundamento, por si só,

justifica o reconhecimento do incentivo, independentemente do "momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal".

Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecida a parte do recurso especial que, sendo provida, não ensejará qualquer proveito no deslinde da controvérsia.

Outro aspecto que prejudica o conhecimento da divergência n.º "2", é que o acórdão recorrido está fundamentado na Súmula CARF n.º 37, e o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, é bastante claro em seu art. 67, §3º, ao estabelecer que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A referida Súmula tem o seguinte conteúdo:

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.

Em seu recurso especial, a PGFN contesta o entendimento do acórdão recorrido no sentido de que o contribuinte poderia demonstrar sua regularidade fiscal a qualquer tempo, independentemente da época em que tenha ocorrido tal regularização. Alega ainda que, "de acordo com a redação da súmula n.º 37 do CARF, a prova da regularidade pode ser a qualquer momento do processo administrativo. Não é a própria regularidade que pode ser promovida a qualquer tempo, porquanto o contribuinte deve estar regular à época da opção pelo benefício".

O que está em questão é (1) se essa comprovação deve estar baseada em informações colhidas contemporaneamente à opção, ou (2) se a comprovação da regularidade fiscal (incluindo-se aí a própria quitação das pendências) pode ser feita no curso do processo administrativo.

(...)

É importante perceber que a Súmula CARF n.º 37 admite que a prova da "quitação" seja feita em qualquer momento do processo administrativo.

Ao contrário do alegado pela PGFN, o escopo da súmula não é apenas admitir que uma prova pré-existente, colhida lá atrás quando da opção pelo incentivo (p/ ex., uma certidão negativa contemporânea à entrega da DIPJ), pudesse ser apresentada em qualquer etapa do processo, até porque seria desnecessário dizer isso, em razão do princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Com efeito, a súmula não precisava dizer que uma prova desse tipo poderia ser apresentada em qualquer momento do processo.

O que a súmula precisava dizer (segundo a jurisprudência que se consolidou no CARF), e disse, é que fica admitida a prova da "quitação" (das pendências) em qualquer momento do processo administrativo.

E o recurso da PGFN tenta justamente contestar esse comando da Súmula CARF n.º 37, pelo que, por mais esse motivo, ele não deve mesmo ser conhecido em relação à matéria constante da segunda divergência, relativa "ao momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal".

Além das questões envolvendo o interesse recursal e a aplicação da Súmula CARF nº 37, a contribuinte suscita outras preliminares de não conhecimento do recurso quanto à comprovação da regularidade fiscal, que também estão diretamente relacionadas à segunda divergência.

Mas como o conhecimento da segunda divergência já ficou prejudicado pelas considerações acima, é desnecessário o exame das outras preliminares.

Quanto aos temas *1) prazo de apresentação do PERC e 3) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais*, concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, observando ainda que, quanto a este último tema, tanto o recorrido quanto o paradigma trataram de caso em que a opção pelo incentivo foi realizada na declaração original e a retificadora a manteve, mas alterou o valor para menor.

Assim, conheço parcialmente do recurso especial, apenas quanto aos temas *1) prazo de apresentação do PERC e 3) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais*.

## Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir (i) se o PERC em questão foi tempestivo, bem como (ii) o impacto da apresentação, fora do exercício de competência, de declaração retificadora que tenha alterado para menos os valores de incentivos fiscais constantes da declaração original apresentada tempestivamente.

Quanto ao **prazo para apresentação do PERC**, assim como fiz no meu voto no acórdão 9101-005.737, julgado na sessão de 2 de setembro de 2021\*, adoto o entendimento apresentado pelo então Conselheiro Relator André Mendes de Moura no acórdão 9101-004.045, de 14 de fevereiro de 2019, de que o rito que envolve a apresentação do PERC tem natureza processual e equipara-se à manifestação de inconformidade contra ato de indeferimento da Administração, razão pela qual se aplica o prazo de 30 dias da data de ciência, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972, sendo aceitável a flexibilização de tal regra por norma administrativa expressa da Administração, desde que esta não importe prejuízo para o sujeito passivo.

Peço vênica para transcrever trechos daquele voto, adotando-os como razões de decidir:

(...)

Afasto, de plano, a aplicação por analogia do art. 168 do CTN. Os presentes autos não versam sobre restituição de tributo indevido. Transcrevo os fundamentos apresentados pelo Acórdão nº 1802-00.331, que expõe com muita clareza as razões pelas quais não se cabe a aplicação da norma do CTN:

*Contudo, também não entendo correta a tese que defende a aplicação do prazo previsto no art. 168 do CTN, fundada no argumento de que a concessão do aludido incentivo, indiretamente, nada mais representa do que uma espécie de restituição.*

*O grande problema dessa interpretação é que ela parte da idéia de que o recolhimento realizado pelo Contribuinte se configura primeiramente como uma receita pública da União, e que, somente após o reconhecimento do incentivo fiscal pela Administração Tributária, esse recurso é convertido (destinado) para o Fundo de Investimento.*

*De certo modo, essa mesma idéia está manifestada no recurso voluntário, quando, no tópico que trata da duplicidade na cobrança do imposto, a Recorrente sustenta que caberia à União efetuar internamente o redirecionamento do dito recurso, em vez de cobrá-lo novamente do Contribuinte.*

*Todavia, não é assim que funciona a mecânica dos incentivos destinados ao FINOR, FINAM e FUNRES. É importante destacar as disposições do art. 40 da Lei n.º 9.532/97:*

*(...)*

*Vê-se, pela sistemática legal, que o recurso vai diretamente para o Fundo de Investimento, em caráter irreversível, independentemente de ser ou não reconhecido o direito ao incentivo fiscal.*

*Tanto é assim, que a lei fala em aplicação com "recursos próprios" ou como "subscrição voluntária".*

*E no caso de haver destinação em montante superior ao que a pessoa jurídica poderia destinar, implicando isso em pagamento a menor do IRPJ, a lei prevê a exigência do tributo, com os devidos acréscimos, numa clara indicação de que a destinação ao Fundo é realmente irreversível.*

*A questão, portanto, não é indagar se o valor recolhido pelo Contribuinte representa ou não um investimento no Fundo.*

*Investimento ele é desde o principio. A questão é saber se esse investimento tem origem em uma renúncia fiscal por parte da União, ou não.*

*Caso seja reconhecido o incentivo fiscal, que corresponde à renúncia de parte do IRPJ, não há que se falar em pagamento a menor de imposto, porque o valor destinado ao Fundo de Investimento corresponde ao MN que deixou de ser recolhido à União.*

*Do contrário, há débito a ser exigido, porque o valor destinado ao Fundo, e tratado como aplicação com "recursos próprios" ou como "subscrição voluntária", não guarda correspondência com a parte do IRPJ que deixou de ser recolhida, implicando no recolhimento a menor do imposto.*

*Se o recolhimento ao Fundo configurasse primeiramente uma receita tributária da União, não haveria a necessidade da regra contida no § 7º acima, porque o tributo já estaria quitado. E nesse caso, a negativa do Fisco, que equivaleria à negativa de um pedido de restituição, bastaria para solucionar todo o problema. A União teria auferido a sua receita tributária, e a destinação ao Fundo (investimento) seria negada.*

*Mas não é isso o que ocorre. No caso de destinação além do permitido, o investimento no Fundo, mesmo assim, está concretizado, tendo sua origem em "recursos próprios" da pessoa jurídica ou "subscrição voluntária", e o tributo é que fica em aberto. Esse é um dos motivos porque considero inadequado tratar os incentivos destinados ao FINOR, FINAM e FUNRES como pedido de*

*restituição, tese essa que, como já mencionado, sustenta a aplicação, por analogia, do prazo do art. 168 do CTN para a apresentação do PERC.*

(...)

*Realmente, não se pode admitir que o PERC, sendo um pedido de revisão, que nada mais é que um recurso contra o resultado do processamento do incentivo fiscal, seja considerado como peça inaugural de um pedido de restituição. Muito antes dele, com a entrega da DIPJ, já ocorreu a opção, ou pedido, por parte da Contribuinte.*

Na realidade, o PERC é peça processual de defesa à disposição da Contribuinte, precisamente para protestar contra manifestação da Administração a respeito de possível irregularidade na aplicação dos incentivos fiscais.

A recorrente, nos paradigmas apresentados, defende pela aplicação da contagem prevista no art. 1º, §5º do Decreto-Lei nº 1.752, de 1979:

*Art. 1º O artigo 15 do Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 15. A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada exercício, aos Fundos referidos neste Decreto-lei e à EMBRAER, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos e ações novas da EMBRAER, em favor das pessoas jurídicas optantes.*

*§ 5º 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 segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção."*

(...)

*No caso em comento, a contribuinte, na condição de optante pelo Fundo de Investimento e principal interessada em beneficiar-se do incentivo fiscal, deveria procurar o órgão da Receita Federal do Brasil até 30 de setembro de 1.993. Da análise dos autos verifica-se que a interessada apresentou seu pedido somente em 16 de dezembro de 1996, não podendo portanto ser acatado.*

Ou seja, tomou-se por analogia prazo previsto no Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, correspondente ao dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção.

Nesse sentido, restaria demonstrada a intempestividade do PERC: prazo fatal em 30/09/1993, e apresentação do pedido em 16/12/1996.

Contudo, em um primeiro momento, não compartilho da aplicação do prazo estipulado pelo art. 1º, §5º do Decreto-Lei nº 1.752, de 1979.

Compreendo que o PERC, sendo peça de defesa em face de manifestação da Administração sobre a aplicação dos incentivos em debate, submete-se a regras processuais próprias do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), equiparando-se a uma manifestação de inconformidade em face de decisão proferida pelo Poder Público.

Trata-se precisamente do entendimento dos precedentes nº 9101-002.712, 9101-002.020 e CSRF/0105.754.

Transcrevo ementa e excerto do voto do Acórdão n.º 9101-002.020, que menciona vários outros precedentes, dentre as quais a decisão CSRF/01-05.754:

*INCENTIVOS FISCAIS. FINAM. PERC.*

*O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC constitui documento fundamental para que a repartição da Receita Federal analise, na época própria, o direito ao gozo do incentivo fiscal anteriormente recusado. Não apresenta-lo importa na preclusão do direito à sua revisão.*

.....

*Sopesados os argumentos do acórdão recorrido, aqueles trazidos no recursos especial e aqueles opostos nas contrarrazões, entendo que a não apresentação do PERC, ainda que suprimida pela impugnação ao lançamento, para efeito da discussão da matéria, deve ser feita de forma tempestiva, nos termos do Decreto n. 70.235/72, mas seria imprescindível a apresentação do PERC. Pois não tendo este Pedido apresentado pelo contribuinte tempestivamente (na verdade não foi apresentado enquanto PERC em nenhum momento) resta preclusa a discussão sobre a revisão do indeferimento do incentivo, que tem iter próprio. É que se aplica também a casos de tal jaez a sistemática do Decreto n. 70235/72, que prevê o prazo de trinta dias para a manifestação, sob pena de preclusão. Este entendimento foi também manifestado em Acórdão da CSRF (Acórdão CSRF n. 0105.7654, decidido em 10/09/2007, unânime), conforme voto do C. Conselheiro Marcos Vinicius Neder, que assim se manifestou:*

*Mesmo que se pretendesse equiparar o procedimento administrativo de aplicação do imposto de renda em investimentos do FINAM ao procedimento de restituição/ressarcimento de tributo, seria o ato de opção da contribuinte pela aplicação no FINAM efetuada na DIPJ aquele ato que se equipararia ao pedido de ressarcimento do tributo. A apresentação do PERC, por outro lado, tem natureza processual e equipara-se a manifestação de inconformidade contra o ato de indeferimento da Administração. O PERC investe contra a alteração da opção pela aplicação prevista no incentivo, contida no Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais.*

*Assim, entendo inaplicável a regra geral de restituição de tributos previsto do artigo 168 do Código Tributário Nacional para interposição do PERC. Acompanho a decisão recorrida, no entendimento de que o prazo aplicável é de 30 dias como previsto na regra processual o art. 15 do Decreto n.º 70.235/72.(Grifou-se).*

*Concedo que seria possível discussão dos temas que poderiam provocar a revisão do indeferimento se houvesse um erro provocado pela Administração Tributária que tenha ensejado a não apresentação do PERC. Mas isto não sucedeu no caso em que se analisa. É fato processual que o contribuinte tomou ciência do indeferimento das aplicações ao receber o Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais (fl. 144), e como consta do TVF (fl. 7), não tendo apresentado o PERC e só se manifestando sobre o tema ao ser intimado do Auto de Infração. Nem se diga que seria o caso de aplicação da Súmula CARF n. 36 (considerando que o recorrido traz o argumento da discussão sobre a regularidade fiscal), isto porque a aplicação da Súmula pressupõe a apresentação do PERC. Ademais, deve-se ressaltar que o Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais enviado ao contribuinte e regularmente recebido aponta o não catamento da indicação e fundamenta claramente o motivo do indeferimento.*

*Esta é a jurisprudência estável do CC e do CARF, espelhada nas decisões das antigas Câmaras do CC e das TOs do CARF e desta CSRF. Transcrevo abaixo*

*decisões neste mesmo sentido, filiando-me aos argumentos que ensejaram suas edições, sem a necessidade de aqui transcrever suas fundamentação in litteris, mas tão somente suas mais que elucidativas ementas sobre o tema, como segue adiante.*

*Acórdão CSRF n. 01-05.7654*

*(dec. 10/09/2007, unânime, Rel. C. Marcos Vinicius Neder de Lima)*

*PERC NORMAS PROCESSUAIS PERDA DE PRAZO PARA RECORRER O PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada na declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, a perda de prazo processual para interposição de recurso administrativo ocorre após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC.*

*Acórdão 1.º CC/5.ª C. n.10517.287 (dec. 16/10/2008, unânime, Rel. Leonardo Henrique M. De Oliveira)*

**INCENTIVOS FISCAIS FINOR PERC**

*O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais PERC Constitui documento fundamental para que a repartição da Receita Federal analise, na época própria, o direito ao gozo do incentivo fiscal anteriormente recusado. Não apresenta-lo ou fazê-lo fora do prazo legal importa na preclusão do direito à sua revisão.*

*Acórdão CSRF 9101-00.210 (dec. 27/07/2009, unânime, Rel. C. Karem Jureidini Dias).*

**PERC. PEDIDO DE REVISÃO. PRAZO PARA RECORRER. NORMA PROCESSUAL.** *O PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada na declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, o prazo para interposição de recurso administrativo ocorre após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC, salvo se prazo maior e específico for conferido ao contribuinte.*

*Acórdão 1aS/3aC./2ª TO n. 1302-00.946 (Dec. 05/07/2012, Relator C. Luiz Tadeu Matosinho Machado)*

**NORMAS PROCESSUAIS APLICAÇÕES EM INCENTIVOS FISCAIS DE IRPJ PERC PRAZO PARA REVISÃO. PRECLUSÃO.**

*A ciência pelo sujeito passivo do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais emitido pela Secretaria da Receita Federal, demarca o início do prazo processual para a manifestação de inconformidade contra o indeferimento da opção, por meio do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Certificado de Investimento PERC, observado o disposto no art.15 do Decreto n.º 70.235/1972.*

*Acórdão n.º 9101001.155 (Dec. 03/08/2011, unânime, Relator C. Antônio Carlos Guidoni Filho)*

**Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. PERC. DECADÊNCIA.** *Conforme precedentes da Camara Superior de Recursos Fiscais, o PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada a declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, a perda de prazo processual para interposição de recurso administrativo ocorre apenas*

*após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC.*

Apesar de o precedente tratar de caso em que o PERC sequer foi apresentado, resta transparente entendimento de que o rito que envolve a apresentação do pedido tem natureza processual e equipara-se a manifestação de inconformidade contra ato de indeferimento da Administração, razão pela qual se aplica o prazo de 30 dias da data de ciência, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Registre-se que tal regra pode ser flexibilizada desde que exista norma administrativa dispondo especificamente sobre uma prorrogação da apresentação do PERC especificamente para o ano-calendário em discussão, como por exemplo um ato declaratório executivo emitido pela Receita Federal dispondo sobre outro prazo de apresentação.

(...)

No caso, como observou a decisão recorrida, não há nos autos qualquer prova de que o sujeito passivo tenha sido intimado do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais emitido pela Receita Federal. Tal fato é de se admitir como premissa para o presente julgado, seja porque o recurso especial não se presta à reanálise de provas, seja porque tal conclusão sequer foi contestada pela Fazenda Nacional em sua peça recursal (que se limita a sustentar a aplicação do prazo previsto no art. 15, § 5º do Decreto-lei nº 1.376/1974). Em um tal cenário, não há como se considerar intempestivo o PERC apresentado pelo sujeito passivo.

De fato, sendo aplicável a contagem do prazo nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972, é de se considerar tempestivo o PERC em questão, apresentado em 27 de dezembro de 2011 (sexta-feira), eis que dentro do prazo para a apresentação de defesa contra o auto de infração lavrado para a cobrança de tributos por “*Excesso na destinação feita ao FINOR, no ano de 2006*”, do qual teve ciência em 25 de novembro de 2011 (sexta-feira) (fl. 3).

Assim, **nego provimento ao recurso com relação a esta primeira matéria.**

Passo a analisar o **impacto da apresentação, fora do exercício de competência, de declaração retificadora que tenha alterado para menos os valores de incentivos fiscais constantes da declaração original apresentada tempestivamente.**

Quanto a essa matéria, o voto condutor do acórdão 9101-002.339 (Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araujo), citado no trecho deste voto referente à admissibilidade, e que julgou os temas em questão em caso praticamente idêntico ao presente, já havia pontuado que não há base legal para o entendimento de que a apresentação de declaração retificadora possa implicar a perda do benefício, *in verbis*:

(...)

O artigo 60 da Lei nº 9.069/1995 vincula a concessão do reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, tão-somente, à comprovação da quitação de tributos e contribuições federais, e essa questão sobre a apresentação de declaração retificadora nem mesmo consta das Instruções Normativas da Receita Federal.

O Ato Declaratório Normativo CST 26/1985, por sua vez, foi editado num contexto legal que só previa o exercício da opção através da declaração de rendimentos, diferentemente da legislação atual que possibilita exercer opção também por meio de pagamento efetuado sob código específico, como ocorreu no presente caso.

Também é importante destacar que a partir da IN nº 166, de 1999, a declaração retificadora passou a ter a mesma natureza da declaração original, substituindo-a integralmente, de modo que a retificação da DIPJ, por si só, não poderia implicar em perda total do incentivo cuja opção foi realizada no momento oportuno.

Junta-se a isso o fato de o despacho decisório da Delegacia da Receita Federal que examinou o PERC não ter demonstrado nenhum prejuízo efetivo ao Fisco, em razão da retificação da DIPJ.

A transcrição das telas de consulta das DIPJ que consta do referido despacho decisório indica apenas que houve redução da "Base de Cálculo dos Incentivos Fiscais" de R\$ 78.214.347,86 para R\$ 76.557.699,22, e que, em consequência disso, também houve redução do valor do "Finor" de R\$ 9.385.721,74 para R\$ 9.186.923,91, mantido o mesmo percentual para a apuração do incentivo (12%).

O limite de 12% para o cálculo do incentivo continuou sendo observado, e a alteração do valor do Finor foi mera decorrência da alteração do valor do IRPJ a pagar, que é a base de cálculo do incentivo.

Em observância aos princípios da verdade material, do formalismo moderado e da razoabilidade da sanção, que foram mencionados pelo acórdão recorrido, poderia a Delegacia de origem, quando examinou o PERC, já tendo conhecimento da DIPJ retificadora, simplesmente fazer os devidos ajustes para a emissão do certificado, mas optou ela por negar por completo o incentivo.

No caso, a indicação é de que não houve excesso de destinação ao Finor em detrimento do IRPJ, porque a redução de ambos se deu na mesma proporção. Aliás, em razão da redução do IRPJ a pagar (que é a base de cálculo do incentivo), a primeira impressão é de que pode ter havido recolhimento a maior de IRPJ no período, o que aumenta a dificuldade de se vislumbrar algum prejuízo ao Fisco.

Desse modo, o acórdão recorrido também não merece reparo em relação à matéria tratada nesse tópico.

Mais recentemente esta 1ª Turma da CSRF julgou novamente o tema, em caso envolvendo o contribuinte Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., tendo proferido a seguinte decisão:

**Acórdão 9101-005.496, de 10 de junho de 2021**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA. PARADIGMAS QUE CONTRARIAM SÚMULA NA DATA DA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF (art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF).

Não servirá como paradigma acórdão que, na data da análise da admissibilidade do Recurso Especial, contrariar Súmula do CARF (art. 67, § 12, inciso III, do Anexo II do RICARF).

**DIPJ RETIFICADORA. INSUFICIÊNCIA PARA INDEFERIMENTO DE BENEFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

O art. 60 da Lei n.º 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN SRF n.º 166/1999.

**INCENTIVO FISCAL. FINOR. PERC. DIPJ RETIFICADORA. LIMITE DO INCENTIVO FISCAL REDUZIDO. SUBSCRIÇÃO VOLUNTÁRIA.**

A mera retificação da DIPJ após encerramento do exercício em que deveria ser transmitida a DIPJ original não pode ensejar o indeferimento da apreciação do PERC, mormente se a opção foi regularmente exercida nessa DIPJ original.

Contudo, se o valor recolhido em DARF quando da opção realizada pelo contribuinte de destinação ao FINOR, for infirmado pela DIPJ retificadora, com indicação de limite de incentivo fiscal menor do que aquele originalmente calculado e recolhido, o deferimento do PERC deve se dar no exato limite indicado nessa retificadora, sendo o restante do valor recolhido considerado como aplicação por subscrição voluntária, nos termos da inciso II do § 6º do art. 601 do RIR/99.

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da PGFN, apenas no que se refere à matéria “investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais”, vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos e na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento parcial para limitar o valor do incentivo fiscal àquele indicado na DIPJ retificadora, no montante de R\$ 180.253,59, sendo o restante do valor recolhido considerado aplicação por subscrição voluntária. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) não participou do julgamento quanto ao conhecimento em razão de o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto já ter proferido seu voto na sessão do mês de maio de 2021.*

*Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.*

No caso analisado em tal precedente, a DIPJ retificadora havia sido transmitida com redução do limite do incentivo fiscal a ser destinado ao FINOR. Assim, considerando o disposto no artigo 601 do RIR/99, o voto condutor pontuou que o excesso recolhido inicialmente pelo contribuinte deveria ser considerado como **subscrição voluntária**, ou seja, não poderia a Receita Federal retificar o valor destinado pela pessoa jurídica a esse fundo.

Transcrevo o dispositivo legal mencionado (grifamos), aproveitando para comparar com o correspondente no atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018):

RIR/99	RIR/2018
Art. 601. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do	Art. 660. Sem prejuízo do limite conjunto para as aplicações de que trata o art. 658 , a opção pela

<p>imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado (art. 222), apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º).</p> <p>§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 1º):</p> <p>I - dezoito por cento para o FINOR e FINAM e vinte e cinco por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003;</p> <p>II - doze por cento para o FINOR e FINAM e dezessete por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008;</p> <p>III - seis por cento para o FINOR e FINAM e nove por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013.</p> <p>§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 2º).</p> <p>§ 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 3º).</p> <p>§ 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 606, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 4º).</p> <p>§ 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 5º).</p> <p><b>§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 6º):</b></p> <p>I - em relação às empresas de que trata o art. 606, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;</p> <p><b>II - pelas demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF.</b></p>	<p>aplicação do imposto nos fundos de investimentos regionais, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de DARF específico, de parcela do imposto de valor equivalente a até seis por cento para o Finor e para o Finam, em cada período de apuração encerrado a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2017, e a até nove por cento para o Funres, em cada período de apuração encerrado a partir de 1º de janeiro de 2009 até 29 de novembro de 2013 ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ; e Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º ).</p> <p>§ 1º No DARF a que se refere o caput , a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ).</p> <p>§ 2º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ).</p> <p>§ 3º A liberação, na hipótese das pessoas jurídicas a que se refere o art. 665 , será feita à vista, por meio de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ).</p> <p>§ 4º A opção manifestada na forma prevista neste artigo é irrevogável e não pode ser alterada ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ).</p> <p>§ 5º Se os valores destinados para os fundos, na forma prevista neste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada como recursos próprios aplicados no projeto (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, caput, art. 32, inciso IV ).</p>
--	--

<p>§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 7º).</p> <p>§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 8º).</p>	<p>§ 6º Na hipótese de pagamento a menor de imposto em decorrência de excesso de valor destinado para os fundos de que trata o caput, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados em conformidade com a legislação do imposto sobre a renda ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ).</p> <p>§ 7º É vedada, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2018, a opção pelos benefícios fiscais de que trata este artigo ( Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ; e Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º ) .</p> <p>§ 8º A partir de 29 de novembro de 2013, ficaram extintos o Funres e o Grupo-Executivo para Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Lei nº 12.979, de 2014, art. 4º) .</p>
--	---

No caso dos autos ocorreu situação semelhante à julgada no acórdão 9101-005.496. Aqui, a opção realizada pelo contribuinte mediante recolhimento de DARF específico, utilizada como dedução do IRPJ devido (incentivo fiscal), e, ao mesmo tempo, com o intuito de destinação ao FINOR, no valor de R\$4.287.982,36, foi parcialmente infirmada pela DIPJ retificadora, que apontou como limite dessa dedução um valor inferior ao DARF recolhido (especificamente, a retificadora apontou o valor de R\$4.287.857,72 - fl. 36). Diferença a menor de R\$124,64.

Neste sentido, aplicando-se o racional do acórdão 9101-005.496, o deferimento do PERC deveria se dar nesse exato limite constante da DIPJ retificadora (R\$4.287.857,72 - fl. 36), sendo o restante do valor recolhido (isto é, R\$124,64) considerado como aplicação por subscrição voluntária, nos termos do inciso II do § 6º do art. 601 do RIR/99.

Acontece que, discutindo-se a questão no presente julgado, verificou-se que, como indicado no próprio dispositivo, o inciso II do § 6º do art. 601 do RIR/99 tem como base legal o § 6º do artigo 4º da Lei nº 9.532/1997 e todo esse artigo 4º foi revogado em 2001 pela Medida Provisória nº 2.199-14/2001.

A partir de então, deixou de haver base legal para se considerar o excesso como subscrição voluntária. Tanto é assim que o atual Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) apenas estabelece que o excesso será considerado como recursos próprios aplicados no projeto.

Neste sentido, compreendo que é de se dar parcial provimento ao Recurso Especial da PGFN, de forma que o deferimento do PERC deve se dar nesse exato limite constante da DIPJ retificadora (R\$4.287.857,72 - fl. 36), sendo o restante do valor recolhido (isto é, R\$124,64) considerado como recursos próprios aplicados no projeto.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto as matérias *1) prazo de apresentação do PERC e 3) efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais.*

No mérito, na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao recurso, considerando o excesso do valor recolhido (isto é, R\$124,64) como recursos próprios aplicados no projeto.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O litígio presente nestes autos tem alguns contornos diferentes daqueles, em regra, apreciados neste Colegiado, erigidos a partir de indeferimento ou não conhecimento de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC.

No presente caso, a discussão tem início com o lançamento, formalizado em 25/11/2011, de IRPJ devido no ano-calendário 2006 em razão de excesso de destinação feita ao FINOR, vez que o recolhimento atribuído ao FINOR não foi admitido como incentivado por existência de pendências fiscais, inexistindo apresentação de PERC contra esta inadmissibilidade. Em impugnação, a Contribuinte contestou aspectos do lançamento, inclusive mencionando a inocorrência de nenhuma das duas hipóteses *em que se pode exigir algum valor relacionado à destinação do IRPJ ao FINOR: (i) quando o contribuinte estiver em situação de irregularidade fiscal no momento da opção ou (ii) quando houver excesso na destinação, caso em que será exigido somente o valor correspondente ao excesso*, como relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância. Noticiou, ainda, a apresentação de PERC em 27/12/2011, que estaria pendente de apreciação, mas deduziu em impugnação os argumentos contrários ao não reconhecimento do incentivo fiscal, e pleiteou a suspensão do processo administrativo até a decisão final do PERC, bem como afirmou o não cabimento da multa de ofício e dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Aos autos do lançamento de ofício foram juntados os autos do PERC (processo administrativo nº 16327.720152/2012-21), que já havia sido “indeferido” em razão de sua intempestividade, bem como porque não provada a regularidade fiscal, além de reportar a existência de DIPJ retificadoras de 29/04/2011 e 08/06/2011, alterando o *valor do incentivo*

*fiscal declarado, de R\$ 4.287.982,36 para R\$ 4.287.857,72.* Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte arguiu a tempestividade do PERC e afirmou sua regularidade fiscal no momento da opção, além de refutar o indeferimento do PERC em razão da entrega de DIPJ retificadora. Ao final, pleiteou que a destinação em excesso, de R\$ 124,64, deveria ser alocada para pagamento do IRPJ devido no período.

A autoridade julgadora de 1ª instância reafirmou a intempestividade do PERC, mas analisou os argumentos da Contribuinte acerca de sua situação fiscal, negando eficácia às certidões negativas como prova da regularidade na data de entrega da DIPJ, bem como validando o indeferimento do direito em face da apresentação de DIPJ retificadora. Indeferiu, ainda, a destinação da parcela de R\$ 124,64 para liquidação do IRPJ, por força de ser a opção irretratável.

Confirmada a aplicação no FINOR com recursos próprios da Contribuinte, a exigência do IRPJ a descoberto no ano-calendário 2006 foi validada na mesma decisão, inclusive no que se refere à multa de ofício e aos juros de mora sobre ela aplicado.

Em recurso voluntário a Contribuinte renovou seus argumentos para pleitear o deferimento do PERC e o cancelamento da exigência, inclusive no que se refere à alocação da parcela de R\$ 124,64.

O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, aplicando os fundamentos do Acórdão n.º 1102-001.298, proferido em litígio semelhante em face de BV Financeira S/A Crédito, Financiamento e Investimento. No citado precedente decidiu-se que: i) o PERC seria tempestivo porque, sendo aplicável o prazo de 30 (trinta) dias para sua apresentação a partir da ciência do não reconhecimento do incentivo, conforme fixado pela CSRF, o único aviso de recebimento presente nos autos em apenso não permitiria concluir que a Contribuinte foi cientificada em data anterior a 25/11/2011; ii) estaria provada a regularidade fiscal da Contribuinte ao final do período de apuração, à época da apresentação da DIPJ e no momento da análise do PERC pelo Colegiado; iii) a retificação da DIPJ não prejudicaria o reconhecimento do incentivo, na esteira da jurisprudência da CSRF; iv) reconhecido o incentivo fiscal, o lançamento seria improcedente. Aplicando essas premissas ao presente caso, o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório apenas acrescentou, para dar provimento ao recurso voluntário, que:

Voltando ao presente caso, cumpre atestar que, em 11/03/2015, foi confirmada a regularidade presente da recorrente no site da Caixa Econômica Federal. Independentemente do fato de não se conseguir atestar a regularidade presente perante à Receita Federal/PGFN e à Previdência Social, (o site da Receita Federal/PGFN informa que, a partir de 03/11/2014, não há mais a emissão da certidão previdenciária, a Receita Federal emite uma certidão única abrangendo a regularidade das contribuições previdenciárias, contudo, verificou-se que “as informações disponíveis na Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB sobre o contribuinte 59.588.111/0001-03 são insuficientes para a emissão de certidão por meio da Internet”), importa notar que o voto acima transcrito firmou o entendimento de que a contribuinte pode comprovar a sua regularidade no decorrer de todo o processo que discute o PERC. Neste sentido, como alegado no recurso voluntário, já haviam sido apresentadas certidões de regularidade fiscal referentes à época do recolhimento do DARF específico e à época da interposição da manifestação de inconformidade (fls. 701 a 709 do processo n.º 16327.720152/2012-21).

A PGFN interpôs recurso especial contra esta decisão, que teve seguimento parcial com fundamento nas mesmas razões adotadas no exame de admissibilidade do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo n.º 16327.721619/2011-70,

relativamente às matérias 1) *prazo de apresentação do PERC*; 2) *momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal*; e 3) *efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais*. Não teve seguimento a arguição acerca do *ônus da prova da regularidade fiscal*. Ao final, a PGFN pleiteou o provimento do recurso para *reformular o acórdão recorrido, restaurando-se o inteiro teor da decisão de primeira instância, para manter o indeferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais – PERC, e, por via de consequência, restaurar o lançamento do IRPJ*.

Cientificada, a Contribuinte apresentou apenas contrarrazões para defender: i) o não conhecimento do recurso acerca do *momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal* por falta de interesse recursal, dado o não conhecimento da matéria “ônus da prova”; ii) a compatibilidade da decisão recorrida com a Súmula CARF n.º 37; iii) a ausência de dissídio jurisprudencial acerca daquela matéria; iv) a impossibilidade de reexame fático-probatório; v) a necessária manutenção do acórdão recorrido quanto aos temas “prazo para apresentação do PERC”, “momento em relação ao qual se deve comprovar a regularidade fiscal” e “da declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais”. Subsidiariamente pediu a devolução dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos que deixaram de ser apreciados, quanto à improcedência da autuação, *dentre os quais aqueles referentes à nulidade do AI, ao descabimento da multa de ofício imposto e, ainda, ao necessário afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício*.

Assim contextualizado o litígio, esta Conselheira acompanha a I. Relatora quanto ao não conhecimento da segunda matéria (“momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal”), não só em razão da Súmula CARF n.º 37 e da falta de interesse processual, mas também porque seria irrelevante a caracterização do dissídio jurisprudencial acerca do “ônus da prova”, dado este aspecto também já estar pacificado pela Súmula CARF n.º 37, que admite 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 de opção*, justamente porque a prática demonstrou que a autoridade fiscal não se desincumbe do ônus dessa prova oportunamente, de modo que a prova de regularidade a qualquer momento presta-se a afastar objeções genéricas inicialmente postas para não reconhecimento do incentivo.

No mais, o recurso especial deve ser conhecido nas outras matérias admitidas, vez que o paradigma n.º 105-14.196 estabelece que *a contagem do prazo para que o contribuinte procure pelos certificados e títulos correspondentes à opção exercida inicia-se com a entrega de sua declaração e termina no prazo estipulado na lei, 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção*, e o paradigma n.º 108-09.111 firma o entendimento de que *a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos original ou retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais, não fará jus a essa opção, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente*.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora no CONHECIMENTO PARCIAL do recurso especial da PGFN.

Quanto à intempestividade do PERC, o Colegiado *a quo* decidiu a questão a partir das premissas fáticas analisadas no Acórdão n.º 1102-001.298, editado em face de outra pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial, e do qual se extrai:

Tendo em vista que a Contribuinte fez o pedido de incentivo fiscal na DIPJ 2007, cabia à Administração Pública, conforme art. 3º do Decreto-Lei nº 1.752/79, emitir extrato para a Pessoa Jurídica optante do investimento, informando os valores considerados como imposto e aqueles aceitos como investimentos.

A partir deste momento, caso discorde, a Contribuinte terá direito de pedir reconsideração, a este pedido dá-se o nome de PERC – Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais. Assim, observa-se que, sendo procedimento para contestar decisão da Administração Pública, é necessário antes que haja dita decisão, para somente então começar a correr o prazo.

À falta de prazo determinado em lei, seguimos novamente os acórdãos citados, aplicando o art. 15, do Decreto nº 70.235/72, garantindo assim um prazo de 30 dias contados da data da ciência do extrato – ou de qualquer outra decisão que negue o pedido do benefício.

Compulsando os autos, não se encontra dito extrato. Pelo contrário, nota-se carta do Banco do Nordeste do Brasil (BNB), na qual há informação de que “a última emissão de cotas do FINOR liberada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB ocorreu em 27/01/2011, referente ao exercício de 2007, ano-calendário 2006” (fl. 13). Na mesma carta, a instituição financeira informava à Contribuinte, inclusive, que haviam sido emitidas cotas em seu nome referentes ao exercício 2007 (fl. 15).

Analisando o processo administrativo-fiscal nº 16327.720997/2011-36 (apensado aos presentes autos – fls. 48/49), que trata da auditoria na qual fundamentou-se o Auto de Infração contestado neste presente processo, tampouco ali se apresenta data fiável de intimação da Contribuinte.

É possível identificar um AR (fl. 5 daquele processo) destinado à BV Financeira. Acontece que não é possível identificar a data nele constante – apesar de ser deduzível tratar-se de alguma data anterior a 01/01/2010. Tampouco há referência ao documento nele contido. Considerando ainda que o relatório final, que entende pelo lançamento do Auto de Infração (fl. 3 daquele processo), faz referência à NE Codac nº 01, de 11 de janeiro de 2011, e que as Consultas (fls. 6 e seguintes daquele processo) são datadas de 07/02/2011, certo que aquele AR não representa intimação à contribuinte de decisão de indeferimento do benefício fiscal, pois, reitere-se, tratar-se de alguma data anterior a 01/01/2010.

Assim, não se observou nenhuma data anterior a 25/11/2011, uma sexta-feira, em que a contribuinte restasse intimada do indeferimento da opção pelo investimento. Considerando ainda que o PERC foi protocolado em 27/12/2011, uma terça-feira, tempestivo o PERC.

Como a PGFN pretende a aplicação da regra do paradigma, qual seja, que *a contagem do prazo para que o contribuinte procure pelos certificados e títulos correspondentes à opção exercida inicia-se com a entrega de sua declaração e termina no prazo estipulado na lei, 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção*, a confirmação daquelas circunstâncias fáticas eram irrelevantes para sua manifestação em recurso especial. De toda a sorte, vê-se à e-fl. 5 do processo apenso a estes autos (16327.721003/2011-04) que o aviso de recebimento ali constante também apresenta dificuldade para identificação da data de recepção e, embora seja possível inferir que a Contribuinte teria recepcionado aquela correspondência em 04/12/2008, fato é que não há descrição de seu conteúdo, mas apenas a informação *IRPJ-2007*. O relatório à e-fl. 3 também não contribui para atribuição de conteúdo a este documento, vez que somente menciona a emissão de extrato, a apuração de pendência fiscal e o não reconhecimento do incentivo, para propor as consequências cabíveis em razão de *no sistema IRPJ-2007 não constar registro de PERC referente ao ano-*

*calendário de 2006, cujo prazo final, no caso, seria 30.09.2009 (§4º do art. 603 do Decreto n.º 3.000/1999).*

Este Colegiado, por sua vez, tem se orientado pelo posicionamento externado pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.041, acolhido à unanimidade<sup>1</sup>, do qual se destaca:

Afasto, de plano, a aplicação por analogia do art. 168 do CTN. Os presentes autos não versam sobre restituição de tributo indevido. Transcrevo os fundamentos apresentados pelo Acórdão n.º 1802-00.331<sup>2</sup> que expõe com muita clareza as razões pelas quais não se cabe a aplicação da norma do CTN:

‘Contudo, também não entendo correta a tese que defende a aplicação do prazo previsto no art. 168 do CTN, fundada no argumento de que a concessão do aludido incentivo, indiretamente, nada mais representa do que uma espécie de restituição.

O grande problema dessa interpretação é que ela parte da idéia de que o recolhimento realizado pelo Contribuinte se configura primeiramente como uma receita pública da União, e que, somente após o reconhecimento do incentivo fiscal pela Administração Tributária, esse recurso é convertido (destinado) para o Fundo de Investimento.

De certo modo, essa mesma idéia está manifestada no recurso voluntário, quando, no tópico que trata da duplicidade na cobrança do imposto, a Recorrente sustenta que caberia à União efetuar internamente o redirecionamento do dito recurso, em vez de cobrá-lo novamente do Contribuinte.

Todavia, não é assim que funciona a mecânica dos incentivos destinados ao FINOR, FINAM e FUNRES. É importante destacar as disposições do art. 40 da Lei n.º 9.532/97:

(...)

Vê-se, pela sistemática legal, que o recurso vai diretamente para o Fundo de Investimento, em caráter irreversível, independentemente de ser ou não reconhecido o direito ao incentivo fiscal.

Tanto é assim, que a lei fala em aplicação com 'recursos próprios' ou como "subscrição voluntária".

E no caso de haver destinação em montante superior ao que a pessoa jurídica poderia destinar, implicando isso em pagamento a menor do IRPJ, a lei prevê a exigência do tributo, com os devidos acréscimos, numa clara indicação de que a destinação ao Fundo é realmente irreversível.

A questão, portanto, não é indagar se o valor recolhido pelo Contribuinte representa ou não um investimento no Fundo.

Investimento ele é desde o princípio. A questão é saber se esse investimento tem origem em uma renúncia fiscal por parte da União, ou não.

---

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo.

<sup>2</sup> Decisão de relatoria do Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, 2ª Turma Especial da Primeira Seção, Acórdão n.º 1802-00.331, da sessão de julgamento de 26 de janeiro de 2010.

Caso seja reconhecido o incentivo fiscal, que corresponde à renúncia de parte do IRPJ, não há que se falar em pagamento a menor de imposto, porque o valor destinado ao Fundo de Investimento corresponde ao que deixou de ser recolhido à União.

Do contrário, há débito a ser exigido, porque o valor destinado ao Fundo, e tratado como aplicação com "recursos próprios" ou como "subscrição voluntária", não guarda correspondência com a parte do IRPJ que deixou de ser recolhida, implicando no recolhimento a menor do imposto.

Se o recolhimento ao Fundo configurasse primeiramente uma receita tributária da União, não haveria a necessidade da regra contida no § 7º acima, porque o tributo já estaria quitado. E nesse caso, a negativa do Fisco, que equivaleria à negativa de um pedido de restituição, bastaria para solucionar todo o problema. A União teria auferido a sua receita tributária, e a destinação ao Fundo (investimento) seria negada.

Mas não é isso o que ocorre. No caso de destinação além do permitido, o investimento no Fundo, mesmo assim, está concretizado, tendo sua origem em "recursos próprios" da pessoa jurídica ou "subscrição voluntária", e o tributo é que fica em aberto. Esse é um dos motivos porque considero inadequado tratar os incentivos destinados ao FINOR, FINAM e FUNRES como pedido de restituição, tese essa que, como já mencionado, sustenta a aplicação, por analogia, do prazo do art. 168 do CTN para a apresentação do PERC.

(...)

Realmente, não se pode admitir que o PERC, sendo um pedido de revisão, que nada mais é que um recurso contra o resultado do processamento do incentivo fiscal, seja considerado como peça inaugural de um pedido de restituição. Muito antes dele, com a entrega da DIPJ, já ocorreu a opção, ou pedido, por parte da Contribuinte.'

Na realidade, o PERC é peça processual de defesa à disposição da Contribuinte, precisamente para protestar contra manifestação da Administração a respeito de possível irregularidade na aplicação dos incentivos fiscais.

No caso em tela, a DRF e a DRJ, nas decisões proferidas nos presentes autos, entendem pela aplicação da contagem prevista no art. 1º, §5º do Decreto-Lei nº 1.752, de 1979:

‘Art. 1º O artigo 15 do Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada exercício, aos Fundos referidos neste Decreto-lei e à EMBRAER, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos e ações novas da EMBRAER, em favor das pessoas jurídicas optantes.

§ 5º 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 segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção."

(...)

No caso em comento, a contribuinte, na condição de optante pelo Fundo de Investimento e principal interessada em beneficiar-se do incentivo fiscal, deveria procurar o órgão da Receita Federal do Brasil até 30 de setembro de 1.993. Da análise dos autos verifica-se que a interessada apresentou seu pedido somente em 16 de dezembro de 1996, não podendo portanto ser acatado.'

Ou seja, tomou-se por analogia prazo previsto no Decreto-Lei n.º 1.752, de 1979, correspondente ao dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção.

Nesse sentido, restaria demonstrada a intempestividade do PERC: prazo fatal em 29/09/2006, e apresentação do pedido em 20/09/2007.

Contudo, em um primeiro momento, não compartilho da aplicação do prazo estipulado pelo art. 1.º, §5.º do Decreto-Lei n.º 1.752, de 1979.

Compreendo que o PERC, sendo peça de defesa em face de manifestação da Administração sobre a aplicação dos incentivos em debate, submete-se a regras processuais próprias do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), equiparando-se a uma manifestação de inconformidade em face de decisão proferida pelo Poder Público. Trata-se precisamente do entendimento dos precedentes n.º 9101-002.712, 9101-002.020 e CSRF/01-05.754.

Transcrevo ementa e excerto do voto do Acórdão n.º 9101-002.020, que menciona vários outros precedentes, dentre os quais a decisão CSRF/01-05.754:

'INCENTIVOS FISCAIS. FINAM. PERC.

O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais — PERC constitui documento fundamental para que a repartição da Receita Federal analise, na época própria, o direito ao gozo do incentivo fiscal anteriormente recusado. Não apresentá-lo importa na preclusão do direito à sua revisão.

.....

Sopesados os argumentos do acórdão recorrido, aqueles trazidos no recursos especial e aqueles opostos nas contrarrazões, entendo que a não apresentação do PERC, ainda que suprimida pela impugnação ao lançamento, para efeito da discussão da matéria, deve ser feita de forma tempestiva, nos termos do Decreto n. 70.235/72, mas seria imprescindível a apresentação do PERC. Pois não tendo este Pedido apresentado pelo contribuinte tempestivamente (na verdade não foi apresentado enquanto PERC em nenhum momento) resta preclusa a discussão sobre a revisão do indeferimento do incentivo, que tem iter próprio. É que se aplica também a casos de tal jaez a sistemática do Decreto n. 70235/72, que prevê o prazo de trinta dias para a manifestação, sob pena de preclusão. Este entendimento foi também manifestado em Acórdão da CSRF (Acórdão CSRF n. 0105.7654, decidido em 10/09/2007, unânime), conforme voto do C. Conselheiro Marcos Vinicius Neder, que assim se manifestou:

*Mesmo que se pretendesse equiparar o procedimento administrativo de aplicação do imposto de renda em investimentos do FINAM ao procedimento de restituição/ressarcimento de tributo, seria o ato de opção da contribuinte pela aplicação no FINAM efetuada na DIPJ aquele ato que*

*se equipararia ao pedido de ressarcimento do tributo. A apresentação do PERC, por outro lado, tem natureza processual e equipara-se a manifestação de inconformidade contra o ato de indeferimento da Administração. O PERC investe contra a alteração da opção pela aplicação prevista no incentivo, contida no Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais.*

*Assim, entendo inaplicável a regra geral de restituição de tributos previsto do artigo 168 do Código Tributário Nacional para interposição do PERC. Acompanho a decisão recorrida, no entendimento de que o prazo aplicável é de 30 dias como previsto na regra processual o art. 15 do Decreto n.º 70.235/72.(Grifou-se).*

Concedo que seria possível discussão dos temas que poderiam provocar a revisão do indeferimento se houvesse um erro provocado pela Administração Tributária que tenha ensejado a não apresentação do PERC. Mas isto não sucedeu no caso em que se analisa. É fato processual que o contribuinte tomou ciência do indeferimento das aplicações ao receber o Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais (fl. 144), e como consta do TVF (fl. 7), não tendo apresentado o PERC e só se manifestando sobre o tema ao ser intimado do Auto de Infração. Nem se diga que seria o caso de aplicação da Súmula CARF n. 36 (considerando que o recorrido traz o argumento da discussão sobre a regularidade fiscal), isto porque a aplicação da Súmula pressupõe a apresentação do PERC. Ademais, deve-se ressaltar que o Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais enviado ao contribuinte e regularmente recebido aponta o não catamento da indicação e fundamenta claramente o motivo do indeferimento.

Esta é a jurisprudência estável do CC e do CARF, espelhada nas decisões das antigas Câmaras do CC e das TOs do CARF e desta CSRF. Transcrevo abaixo decisões neste mesmo sentido, filiando-me aos argumentos que ensejaram suas edições, sem a necessidade de aqui transcrever suas fundamentação in litteris, mas tão somente suas mais que elucidativas ementas sobre o tema, como segue adiante.'

Acórdão CSRF n. 01-05.7654 (dec. 10/09/2007, unânime, Rel. C. Marcos Vinicius Neder de Lima)

PERC NORMAS PROCESSUAIS PERDA DE PRAZO PARA RECORRER O PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada na declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, a perda de prazo processual para interposição de recurso administrativo ocorre após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC.

Acórdão 1º CC/5ª C. n.105-17.287 (dec. 16/10/2008, unânime, Rel. Leonardo Henrique M. De Oliveira)

INCENTIVOS FISCAIS FINOR - PERC O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais PERC constitui documento fundamental para que a repartição da Receita Federal analise, na época própria, o direito ao gozo do incentivo fiscal anteriormente recusado. Não apresenta-lo ou fazê-lo fora do prazo legal importa na preclusão do direito à sua revisão.

Acórdão CSRF 9101-00.210 (dec. 27/07/2009, unânime, Rel. C. Karem Jureidini Dias).

PERC. PEDIDO DE REVISÃO. PRAZO PARA RECORRER. NORMA PROCESSUAL. O PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada na declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, o prazo para interposição de recurso administrativo ocorre após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC, salvo se prazo maior e específico for conferido ao contribuinte.

Acórdão 1aS/3aC./2ª TO n. 1302-00.946 (Dec. 05/07/2012, Relator C. Luiz Tadeu Matosinho Machado)

NORMAS PROCESSUAIS - APLICAÇÕES EM INCENTIVOS FISCAIS DE IRPJ PERC – PRAZO PARA REVISÃO. PRECLUSÃO.

A ciência pelo sujeito passivo do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais emitido pela Secretaria da Receita Federal, demarca o início do prazo processual para a manifestação de inconformidade contra o indeferimento da opção, por meio do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Certificado de Investimento PERC, observado o disposto no art.15 do Decreto n.º 70.235/1972.

Acórdão n.º 9101-001.155 (Dec. 03/08/2011, unânime, Relator C. Antônio Carlos Guidoni Filho)

Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. PERC. DECADÊNCIA. Conforme precedentes da Camara Superior de Recursos Fiscais, o PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada a declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, a perda de prazo processual para interposição de recurso administrativo ocorre apenas após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC.

Apesar de o precedente tratar de caso em que o PERC sequer foi apresentado, resta transparente entendimento de que o rito que envolve a apresentação do pedido tem natureza processual e equipara-se a manifestação de inconformidade contra ato de indeferimento da Administração, razão pela qual se aplica o prazo de 30 dias da data de ciência, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF).

Registre-se que tal regra pode ser flexibilizada desde que exista norma administrativa dispondo especificamente sobre uma prorrogação da apresentação do PERC especificamente para o ano-calendário em discussão, como por exemplo um ato normativo emitido pela Receita Federal dispondo sobre outro prazo de apresentação, e desde que não estabeleça prazo menor do que o previsto pelo art. 15 do PAF.

Isso porque não parece razoável, já ao final da fase contenciosa, impor ao Contribuinte um prazo menor do que o estabelecido pela Administração Pública no decorrer de todo o processo administrativo.

[...]

Referido precedente, porém, foi editado em face de PERC apresentado no prazo fixado no extrato de aplicações em Incentivos Fiscais, mostrando-se irrelevante a ciência ao sujeito passivo datar de mais de 30 (trinta) dias da apresentação do PERC.

Já no presente caso, o PERC foi apresentado em 27/12/2011, por ocasião da impugnação ao lançamento no qual se afirmou a descoberto o IRPJ referente à pretensão de destinação ao FINOR e não há prova do recebimento do extrato que poderia ter, antes, comunicado à Contribuinte o não reconhecimento do incentivo.

Se admitido o documento à e-fl. 5 do processo apenso n.º 16327.721003/2011-07 como prova de ciência em 04/12/2008, a conclusão, segundo a orientação do voto acima transcrito, seria pela confirmação da intempestividade. Neste sentido, aliás, foram as outras manifestações deste Colegiado, na reunião de outubro/2019, nos Acórdãos n.º 9101-004.362, 9101-004.463 e 9101-004.464, nos quais o ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei demonstrou que o PERC havia sido apresentado para além de 30 (trinta) dias da ciência provada nos autos ou reconhecida pelo sujeito passivo em sua defesa.

Contudo, considerando que: 1) a ciência de intimação por via postal é provada por meio do aviso de recebimento da correspondência no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (art. 23, inciso II do Decreto n.º 70.235/72) ou, na falta do aviso de recebimento, pela apresentação da relação de expedição de correspondências, a partir da qual será presumida a ciência em quinze dias da data da expedição da intimação (art. 23, §1º, inciso II do Decreto n.º 70.235/72); 2) a autoridade fiscal nada diz para corresponder o documento em referência com o extrato no qual não teria sido reconhecido o incentivo fiscal; 3) possivelmente seria inviável confirmar esta correspondência neste momento; 4) não é possível presumir a má-fé processual do sujeito passivo, vez que nada neste sentido foi alegado para refutar a objeção fiscal ao conhecimento do PERC; e 5) inexistindo outras evidências de ciência, somente se pode afirmar o conhecimento do extrato pela Contribuinte na data de apresentação do PERC, ou minimamente na ciência do lançamento que principia este litígio; a conclusão que se impõe é pela tempestividade do PERC.

Reforma-se, assim, premissa equivocada da autoridade fiscal que a dispensava de instruir os autos com o aviso de recebimento e a descrição que poderia estabelecer sua correspondência com o extrato em referência. Contudo, com o transcurso do tempo que inviabiliza a complementação daquela prova, descabe buscá-la, devendo ser reconhecida a tempestividade do PERC.

Neste sentido, aliás, foram os posicionamentos deste Colegiado, em circunstâncias semelhantes, como bem exposto pelo ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.339, acolhido à unanimidade na sessão de 5 de maio de 2016:

Se o argumento apresentado pela PGFN em relação à intempestividade na apresentação do PERC fosse acolhido, isso poderia implicar em prejuízo das considerações de mérito feitas até agora pelas decisões administrativas proferidas neste processo.

É que a contestação das razões que motivaram a negativa do incentivo estaria inviabilizada desde o início. O exame dos argumentos apresentados pela contribuinte estaria prejudicado por preclusão.

Contudo, o próprio conteúdo das decisões já proferidas evidencia que o argumento da preclusão por intempestividade, embora utilizado pelas decisões da DRF e da DRJ, não esgotou os fundamentos dessas decisões, que efetivamente adentraram no exame do mérito dos argumentos de defesa apresentados pela contribuinte.

A divergência suscitada pela PGFN está fundamentada no entendimento de que não se poderia mais analisar a motivação da negativa do incentivo, se houve ou não irregularidade fiscal, etc., porque a contribuinte não teria provocado esse debate na época oportuna, por meio da apresentação de PERC, e, por isso, não poderia fazê-lo posteriormente.

Para a delimitação do prazo de apresentação do PERC, tanto a Delegacia da Receita Federal quanto a Delegacia de Julgamento, e agora também a PGFN, adotam como base

legal as disposições do § 5º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.376/1974, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.752/1979:

Art. 15 – A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada exercício, aos Fundos referidos neste Decreto-lei e à EMBRAER, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos e ações novas da EMBRAER, em favor das pessoas jurídicas optantes. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.752, de 1979)

(...)

§ 5º 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 segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.752, de 1979) (grifos acrescentados)

De acordo com o entendimento sustentado pela PGFN, em relação ao IRPJ do ano-calendário 2006, a data final para a apresentação do PERC seria 30/09/2009, mas ele só foi apresentado em 27/12/2011.

Entretanto, conforme registrado pelo acórdão recorrido, o § 5º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.376/1974, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.752/1979, trata de situação jurídica diversa da aqui analisada.

A referida norma regulamenta o prazo para que as pessoas jurídicas optantes procurem os seus certificados de investimentos, cujo incentivo já foi reconhecido pelo Fisco, sob pena de os valores correspondentes serem revertidos para os Fundos de Investimentos, enquanto o caso presente envolve o não reconhecimento do incentivo pela Receita Federal.

A distinção fica mais evidente quando se percebe que na primeira das situações acima (que é a tratada pelo referido §5º do art. 15 do DL 1.376/1974) não há qualquer conflito entre Contribuinte e Fisco, relativamente à negativa no reconhecimento do incentivo, e que justifique a instauração de um contencioso administrativo-fiscal.

O acórdão recorrido colacionou várias decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido, e apresentou ainda as seguintes considerações sobre a alegação de intempestividade do PERC:

Efetivamente, neste aspecto, assiste razão à contribuinte. Não deve ser aplicada a regra do Decreto-Lei nº 1.376, posto que não detém relação com o caso em tela.

Neste sentido, diversos julgamentos da CSRF, como o Acórdão CSFR nº 9101-001.412, de 17/07/2012, que afirmou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA – IRPJ

Exercício: 1994

PERC. PRAZO. APRESENTAÇÃO. ARTIGO 15 DO DECRETO Nº 70.235/72. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO SOBRE A DATA DA CIÊNCIA DO EXTRATO DAS APLICAÇÕES EM INCENTIVOS FISCAIS.

O PERC é medida processual contra o indeferimento da opção do contribuinte pelo incentivo fiscal. Como tal, rege-se, o respectivo prazo, pelo artigo 15 do Decreto nº 70.235/72. Não constando dos autos

informação sobre a data da ciência de tal indeferimento, não há como se concluir pela intempestividade do PERC.

No voto, explicou:

“Com efeito, o artigo 15, §5º, do Decreto-Lei nº 1.376/74 dispõe sobre a hipótese em que o contribuinte (pessoa jurídica) que optou pelo incentivo fiscal não procurarem pelos valores das ordens de emissão, de sorte que estes retornarão para os Fundos de Investimento. Não se cuida, pois, de indeferimento do respectivo pedido. Contra este cabe uma medida própria, de defesa, que é o PERC.

Obviamente, meio de defesa que é, imprescindível que haja contra o quê o contribuinte deve defender-se. Na hipótese, o indeferimento da sua opção. Este, inequivocamente, mais propriamente a ciência por parte do contribuinte do indeferimento, deve-se considerar o termo inicial para a apresentação, por parte do contribuinte, do PERC.

Pois bem, neste sentido, não se pode considerar a aplicabilidade do artigo 15, §5º, do Decreto-Lei nº 1.376/74. (...)

Contra o não reconhecimento do direito, cabe uma medida processual, que é justamente o PERC. Não havendo regra própria, e cuidando-se de uma medida processual, mais acertada a incidência, conforme decidido no acórdão impugnado [pela Fazenda Nacional], do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

Como, nos autos, não se tem comprovação de quando ocorrera a ciência do contribuinte por meio de AR, não se tem como considerar como intempestivo o PERC apresentado.”

No mesmo sentido, ver Acórdão CSRF nº 9101-00.353, de 26/08/2009:

PERC. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. Se o legislador estabeleceu que compete à Receita Federal expedir extrato à pessoa jurídica optante pelo incentivo, quando tal fato não ocorre, não se pode aplicar o prazo de que trata o § 5º do art. 15º do Decreto-Lei nº 1.376, de 1974. Na ausência de disposição legal específica, por analogia, aplica-se o disposto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, salvo se Administração Tributária não tiver concedido prazo maior, contando-se o prazo de 30 dias, a partir da ciência da decisão que denega a emissão do certificado. Quando não há essa ciência, deve-se tomar como tempestivo o PERC.

Citando o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.752/795, o supracitado acórdão entende que é ônus da fazenda pública informar a contribuinte quanto à sua decisão dos incentivos fiscais através de um extrato. Conclui:

“Mas a discussão não é quanto ao prazo para pleitear algum direito e sim um prazo para manifestar sua discordância quanto à negativa da Administração Tributária à emissão de certificados de incentivos fiscais, como bem coloca a ementa do acórdão recorrido.

E, se estamos tratando de prazo para manifestar uma discordância a um ato da Administração Tributária, a regra é processual, e o gênero mais próximo, aplicando-se a analogia, seria utilizar a regra de apresentação de manifestação de inconformidade ou impugnação de que trata o

Decreto n.º 70.235/72, art. 15, ou seja, 30 dias contados da data da ciência da decisão que negou a emissão do certificado de incentivo.

A decisão que nega a emissão dos certificados, na verdade, ocorre quando a então Secretaria da Receita Federal emite o Extrato. Assim, a data para a empresa se insurgir com o ato da Administração Tributária seria 30 dias da ciência dessa decisão, salvo, é claro, se a Administração Tributária tiver estabelecido prazo maior, pois, neste caso, em razão da especificidade da orientação, e como é emanada em benefício do sujeito passivo, tal data é que deve prevalecer.

Ocorre que não consta dos autos qualquer informação quanto à data de ciência da empresa optante do extrato de que trata o art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.752, de 1979, ou de qualquer outro documento que comunique ao contribuinte o indeferimento de seu pedido ao benefício fiscal.”

Ainda outro acórdão CSRF, n.º 9101-001.155, de 03/08/2011:

INCENTIVOS FISCAIS. PERC. DECADÊNCIA. Conforme precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o PERC tem natureza de recurso processual contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada na declaração de rendimentos. Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, a perda de prazo processual para interposição de recurso administrativo ocorre apenas após transcorridos 30 dias da ciência da decisão, aplicando-se esse mesmo prazo para o exercício do direito de defesa por meio do PERC.

Ainda, conforme o acórdão CARF n.º 1102-000.771, de 04/07/2012, esta mesma turma já decidiu neste sentido:

PERC. NORMA PROCESSUAIS. PRAZO. O PERC tem natureza de recurso administrativo contra o indeferimento da opção pelo incentivo fiscal efetuada na declaração de rendimentos, e deve ser interposto no prazo de 30 dias a contar da ciência das alterações promovidas pela autoridade administrativa, consubstanciadas no Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais emitido. Enquanto não decidido recursos administrativo interposto pelo contribuinte, não transcorre, contra a Fazenda Pública, nenhum prazo de caducidade.

Pois bem, sigo o mesmo entendimento: não é aplicável, no caso em tela, a regra do art. 15, §5º do Decreto-Lei n.º 1.376 para a contagem do prazo de apresentação do PERC.

Tendo em vista que a Contribuinte fez o pedido de incentivo fiscal na DIPJ 2007, cabia à Administração Pública, conforme art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.752/79, emitir extrato para a Pessoa Jurídica optante do investimento, informando os valores considerados como imposto e aqueles aceitos como investimentos.

A partir deste momento, caso discorde, a Contribuinte terá direito de pedir reconsideração, a este pedido dá-se o nome de PERC – Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais. Assim, observa-se que, sendo procedimento para contestar decisão da Administração Pública, é necessário antes que haja dita decisão, para somente então começar a correr o prazo.

À falta de prazo determinado em lei, seguimos novamente os acórdãos citados, aplicando o art. 15, do Decreto n.º 70.235/72, garantindo assim um prazo de 30 dias contados da data da ciência do extrato – ou de qualquer outra decisão que negue o pedido do benefício. Compulsando os autos, não se encontra dito extrato. Pelo contrário, nota-se carta do Banco do Nordeste do Brasil (BNB), na

qual há informação de que “a última emissão de cotas do FINOR liberada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB ocorreu em 27/01/2011, referente ao exercício de 2007, ano-calendário 2006” (fl. 13). Na mesma carta, a instituição financeira informava à Contribuinte, inclusive, que haviam sido emitidas cotas em seu nome referentes ao exercício 2007 (fl. 15).

Analisando o processo administrativo-fiscal n.º 16327.720997/2011-36 (apensado aos presentes autos – fls. 48/49), que trata da auditoria na qual fundamentou-se o Auto de Infração contestado neste presente processo, tampouco ali se apresenta data fiável de intimação da Contribuinte.

É possível identificar um AR (fl. 5 daquele processo) destinado à BV Financeira. Acontece que não é possível identificar a data nele constante – apesar de ser deduzível tratar-se de alguma data anterior a 01/01/2010.

Tampouco há referência ao documento nele contido. Considerando ainda que o relatório final, que entende pelo lançamento do Auto de Infração (fl. 3 daquele processo), faz referência à NE Codac n.º 01, de 11 de janeiro de 2011, e que as Consultas (fls. 6 e seguintes daquele processo) são datadas de 07/02/2011, certo que aquele AR não representa intimação à contribuinte de decisão de indeferimento do benefício fiscal, pois, reitera-se, tratar-se de alguma data anterior a 01/01/2010.

Assim, não se observou nenhuma data anterior a 25/11/2011, uma sexta-feira, em que a contribuinte restasse intimada do indeferimento da opção pelo investimento. Considerando ainda que o PERC foi protocolado em 27/12/2011, uma terça-feira, tempestivo o PERC.

O acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos.

Adotando as mesmas razões acima transcritas, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PGFN quanto à primeira divergência, relativamente ao prazo de apresentação do PERC.

Assim, não merece reparos o acórdão recorrido, que também afirmou a tempestividade do PERC, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Quanto aos efeitos da DIPJ retificadora, o dissídio se estabeleceu, como fixado pela PGFN, acerca da *possibilidade, ou não, de manter a opção pelo incentivo fiscal, quando apresentada declaração retificadora fora do exercício e com alteração dos valores a serem aplicados nos referidos incentivos fiscais*, dado que o Colegiado *a quo* entendeu também que *não perde o direito à opção pela aplicação em incentivos fiscais o contribuinte que entrega declaração retificadora após o encerramento do exercício de competência com alteração dos valores destinados aos fundos de investimento*. Já o paradigma negou totalmente o direito ao incentivo, apesar de a DIPJ retificadora entregue fora do exercício tenha mantido o Fundo destinatário da aplicação, alterando apenas *seu aspecto financeiro*, inclusive para montante inferior ao destinado originalmente. Estas as alegações refutadas no paradigma, transcritas pela PGFN em seu recurso especial:

Em 30/11/1999, fora entregue a DIPJ retificadora a qual teve o fito único de retificação de dados da DIPJ original, e não retificação de opção. Daí não se pode inferir que a manifestante descumpriu seus compromissos fiscais ou o fez a destempo, eis que a opção pelo investimento regional ocorrera na DIPJ original, o que não foi modificado na DIPJ retificadora. (Grifos do original)

Tanto é prova disso que na DIPJ retificadora foi destinado um montante inferior (70.979,87) ao originalmente declarado e que o excesso de destinação – R\$ 31.027,71 – foi arcado pela própria manifestante como forma de destinação com recursos próprios, para que não houvesse qualquer prejuízo para o Fundo e para o Fisco. (...)

No presente caso, a DIPJ referente ao ano-calendário 2006, originalmente entregue em 28/06/2007 com opção pela aplicação no FINOR em R\$ 4.287.982,36, foi retificada em 29/04/2011 e 08/06/2011, sendo que nesta última foi informada aplicação no mesmo fundo de R\$ 4.287.857,72 (e-fl. 391/392 do processo apenso n.º 16327.720152/2012-21). À e-fl. 9 do processo apenso n.º 16327.721003/2011-07 consta o recolhimento do principal de R\$ 4.287.982,36 promovido em 30/03/2007.

Como consignado em declaração de voto no Acórdão n.º 9101-005.496 – editado em face de aplicação em incentivos fiscais por Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários, sob relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, acompanhado à unanimidade<sup>3</sup> no provimento parcial ao recurso especial da PGFN -, na sessão de julgamento de 16 de janeiro de 2020, esta Conselheira divergiu da maioria deste Colegiado para dar provimento parcial a recurso especial da PGFN que contestava o afastamento das objeções postas ao reconhecimento de incentivo fiscal na hipótese de retificação da DIPJ do período, e declarou voto no Acórdão n.º 9101-004.623<sup>4</sup> nos seguintes termos:

Divergi do I. Relator, para dar provimento parcial ao recurso especial da PGFN, por constatar que a retificação promovida pelo sujeito passivo se prestou a aumentar o valor destinado ao FINAM. Como bem observado pela autoridade fiscal, a aplicação no Fundo representava R\$ 180.182,02 na declaração original, ao passo que na retificadora, apresentada em 03/06/2002, a aplicação passou a ser de R\$ 181.705,85.

Como bem exposto pelo I. Relator, a alteração do valor da opção exercida mediante retificação da declaração não pode ser obstada porque não há qualquer razoabilidade em se impedir a correção da base de cálculo originalmente declarada e, por consequência, do montante destinado à aplicação em incentivos fiscais, ou mesmo impor restrições maiores para retificação de declaração, apenas porque a pessoa jurídica optou pelo incentivo.

Contudo, tenho em conta que a opção pela aplicação de parcelas do IRPJ devido em incentivos fiscais destinados ao FINAM, faculdade prevista no Decreto-lei n.º 1.376/74, estava assim tratada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99:

Art.592. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido, nos termos do disposto neste Capítulo, em incentivos fiscais especificados nos arts. 609, 611 e 613 (Decreto-Lei n.º 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 1º).

---

<sup>3</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

<sup>4</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, viviane Vidal Wagner, Andréa Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo.

[...]

Art. 601. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado (art. 222), apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º).

[...]

Art.603. A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada ano-calendário, aos Fundos referidos no art. 595, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos, em favor das pessoas jurídicas optantes (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, e Decreto-Lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979, art. 1º).

§1º As ordens de emissão de que trata este artigo terão seus valores calculados, exclusivamente, com base nas parcelas do imposto recolhidas dentro do exercício financeiro e os certificados emitidos corresponderão a quotas dos fundos de investimento (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §1º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 1º).

§2º As quotas previstas no parágrafo anterior serão nominativas, poderão ser negociadas por seu titular, ou por mandatário especial, e terão sua cotação realizada diariamente pelos bancos operadores (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §2º, Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 1º, e Lei nº 8.021, de 1990, art. 2º).

§3º As quotas dos fundos de investimento terão validade para fins de caução junto aos órgãos públicos federais, da administração direta ou indireta, pela cotação diária referida no §2º (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §4º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 1º).

§4º 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 (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §5º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 1º).

§5º A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, expedirá, em cada ano-calendário, à pessoa jurídica optante, extrato de conta corrente contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação nos fundos de investimento (Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 3º).

Nestes termos, portanto, há um cronograma a ser observado pela Receita Federal do Brasil em face das opções exercidas pelas pessoas jurídicas, do qual decorrem providências incompatíveis com a aceitação de posterior aumento do valor dessas opções. Esta a razão, inclusive, de o exercício da opção ser localizado nos momentos definidos no art. 601 do RIR/99.

De outro lado, na hipótese de a retificação se prestar a reduzir o valor aplicado, de modo que a destinação inicial seja superior à retificada, a legislação atribui ao excesso o caráter de subscrição voluntária, dispensando a Receita Federal do Brasil de retificar o valor destinado pela pessoa jurídica. Veja-se:

Art. 601. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado (art. 222), apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 1º):

I - dezoito por cento para o FINOR e FINAM e vinte e cinco por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003;

II - doze por cento para o FINOR e FINAM e dezessete por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008;

III - seis por cento para o FINOR e FINAM e nove por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013.

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 2º).

§ 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, 3º).

§ 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 606, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 4º).

§ 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 5º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 6º):

I - em relação às empresas de que trata o art. 606, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;

II - pelas demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF.

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 7º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 8º).

No mesmo sentido, inclusive, foi a orientação decisória da manifestação desta Turma no Acórdão nº 9101-001.065, conduzido por voto do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, nos seguintes termos:

Outra parte da controvérsia refere-se à caducidade (ou não) da opção pelo FINAM por força de retificação da declaração de rendimentos fora do período de

competência. Quanto ao ponto, nada obstante o recurso da Fazenda Nacional tenha se restringido a apontar o aresto paradigma e a transcrever a ementa respectiva, parece-me possível verificar no caso o alegado dissenso jurisprudencial. De fato, enquanto o acórdão recorrido atesta que a apresentação de declaração de rendimentos retificadora não é causa de perda do direito A opção pelo incentivo, o aresto paradigma afirma categoricamente que "*a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos original ou retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais, não fará jus a essa opção, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente*".

Quanto a esta controvérsia, parece-me ter razão o acórdão recorrido. De fato, não há na legislação de regência dispositivo que preveja a perda do direito de opção ao incentivo regional pelo fato de o Contribuinte ter retificado sua declaração de rendimentos fora do período de competência respectivo, tal como seria de rigor para retirar da pessoa jurídica o direito em referência. Além disso, como bem assentado pelo acórdão recorrido, o procedimento adotado pelo Contribuinte não causa qualquer prejuízo A Fazenda Pública, porquanto o valor eventualmente recolhido sob a base de cálculo maior da Declaração original será considerado contribuição com recursos próprios ou subscrição voluntária.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assim, ultrapassado o prazo para aplicação, a retificação da DIPJ não prejudica a opção antes exercida, mas não pode se prestar a aumentar o valor aplicado.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN e admitir que, caso cumpridos os demais requisitos, o PERC seja deferido até o limite da opção originalmente manifestada pela pessoa jurídica.

No caso tratado no Acórdão nº 9101-005.496, a aplicação em incentivos fiscais pertinente ao ano-calendário 2009 foi atribuída a recursos próprios em razão de a declaração ter sido entregue depois de 31/12/2009 (e-fl. 27). Analisando o PERC, a autoridade fiscal consignou que na DIPJ originalmente entregue para o ano-calendário 2009, em 25/06/2010, o sujeito passivo aplicou R\$ 184.867,03 no FINOR, equivalente a 6% da base de cálculo correspondente. Com a retificadora de 29/04/2011, a base de cálculo foi reduzida e a aplicação também, a R\$ 180.253,29, mantido o percentual de 6%. Consta no referido despacho, ainda, que o recolhimento promovido em 31/03/2010, no valor de R\$ 184.867,03, foi vinculado a débito de R\$ 180.253,29.

À semelhança do aqui verificado, naqueles autos, invocando o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 26/85, a autoridade fiscal também aplicou seu entendimento de que *não fará jus à opção para aplicação em incentivos fiscais especificados nos artigos 503 a 510 do RIR/80, a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos ou retificação desta fora do exercício de competência, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente*.

Assim, nestes autos, litígio de mesmos contornos devolve para este Colegiado a possibilidade de, frente a questionamento da PGFN contra o reconhecimento integral do pedido da Contribuinte, reformá-lo parcialmente, sem qualquer necessidade de retorno às instâncias precedentes.

E, com fundamento no que expresso na declaração de voto acima transcrita, *na hipótese de a retificação se prestar a reduzir o valor aplicado, de modo que a destinação inicial seja superior à retificada, a legislação atribui ao excesso o caráter de subscrição voluntária, dispensando a Receita Federal do Brasil de retificar o valor destinado pela pessoa jurídica.* Assim, o PERC apresentado pela Contribuinte deve ser deferido parcialmente porque apenas o excesso verificado entre a aplicação de R\$ 4.287.982,36 e o valor diminuído na retificação (R\$ 4.287.857,72) corresponde a subscrição voluntária.

O excedente, como expresso na legislação de regência, representa aplicação definitiva nos Fundos de Investimentos, não pode ter outra destinação, e nem mesmo se sujeita a retificação de DARF para outra destinação, conforme expresso desde a Instrução Normativa SRF nº 284/2003 e atualmente refletido na Instrução Normativa SRF nº 672/2006:

Art. 11. Serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre:

[...]

IV - alteração de código de receita dos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas que impliquem opções de aplicação do imposto sobre a renda em investimentos regionais no Fundo de Investimentos do Nordeste (Finor), no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) ou no Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Funres);

[...]

No mesmo sentido era a determinação da Instrução Normativa SRF nº 67/92, ao assim limitar a possibilidade de compensação entre tributos de mesma espécie:

Art. 4º A compensação será realizada pelo valor expresso em quantidade de UFIR, e entre códigos de receita relativos a um mesmo tributo ou contribuição.

Parágrafo único. Os créditos referentes aos códigos 1800 (IRPJ - FINOR), 1825 (IRPJ - FINAM), 1838 (IRPJ - FUNRES), 2160 (IPI - RESSARCIMENTO DE SELO DE CIGARROS) e 4028 (IOF - OURO) somente admitirão compensação, cada um, com débitos do mesmo código.

Vedação semelhante permanece na Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, que atualmente disciplina restituição, ressarcimento, compensação e reembolso no âmbito da Receita Federal do Brasil:

Art. 6º Os valores recolhidos em decorrência de opções de aplicação do imposto sobre a renda em investimentos regionais - Fundo de Investimentos do Nordeste (Finor), Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) e Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Funres) - não poderão ser objeto de restituição.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, inclusive, aos valores cuja opção por aplicação em investimentos regionais tenha sido manifestada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

O acórdão recorrido, por sua vez, reportou razões do precedente nº 1102-001.298, que se pauta em jurisprudência desta 1ª Turma (Acórdão nº 9101-004.438), para a qual a DIPJ retificadora é mera substituição da original, validando, assim, a opção e reconhecendo integralmente a procedência do PERC. Consequência, no recorrido, é também o reconhecimento da procedência do PERC e o cancelamento da exigência correspondente.

Por todo o exposto, a pretensão da PGFN não pode ser acolhida integralmente para desconsiderar, *in totum*, a aplicação promovida.

Na medida em que, nestes autos, a opção foi promovida com o recolhimento de 30/03/2007 e que a retificação da DIPJ em 08/06/2011 prestou-se, apenas, a infirmar parcialmente o limite admitido por lei para aplicação em incentivos fiscais, é somente na parcela excedente a R\$ 4.287.857,72 que deve ser restabelecida a correlação da aplicação a subscrição voluntária.

E, abordando aqui objeções a esta conclusão expressas pelo patrono da recorrente na sustentação oral de caso semelhante pautado na reunião de julgamento passada, cabe enfatizar que esta Conselheira sempre compartilhou do entendimento de que a caracterização do excedente de aplicação como subscrição voluntária no Fundo de Investimentos, especialmente tendo em conta a sistemática de destinação do incentivo, inclusive reconhecida em decisões do Superior Tribunal de Justiça, assim concluindo que somente o gestor do Fundo tem competência para devolver parcelas da aplicação à Contribuinte.

Contudo, o patrono do sujeito passivo apontou, em sustentação oral, que as restrições invocadas a partir da Lei n.º 9.532/97 estariam revogadas quando promovido o recolhimento/aplicação em debate. Dizia o art. 4º da referida Lei:

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.

§ 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:

I - 18% para o FINOR e FINAM e 25% para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003;

II - 12% para o FINOR e FINAM e 17% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008;

III - 6% para o FINOR e FINAM e 9% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013.

§ 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 serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias.

§ 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.

§ 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada.

§ 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:

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;

b) pelas demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF.

§ 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.

§ 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.

A opção, no presente caso, se deu mediante recolhimento em 30/03/2007, mas decorrente de apuração datada de 31/12/2006, e assim correspondente ao previsto no §1º do art. 4º da Lei nº 9.532/97. Não é o fato de este recolhimento ter sido promovido depois do encerramento do ano-calendário que lhe retira a natureza de opção no curso do ano-calendário, vez que efetivada mediante recolhimento referente à apuração do ano-calendário 2006 e no exercício financeiro a ela correspondente. A opção manifestada em declaração de rendimentos não é associada a DARF específico, e a escolha por opção mediante recolhimento é feita, também, porque o §4º do mesmo art. 4º permite a liberação desses recursos *à vista de DARF específico*. Logo, não se pode conceber que apenas em razão de o recolhimento se dar depois do encerramento do ano-calendário a opção passe a ser considerada como feita em DIPJ. O recolhimento mediante DARF tendo por período de apuração o ano-calendário anterior evidencia opção na forma do art. 4º, §1º da Lei nº 9.532/97, mormente se este recolhimento se dá antes da entrega da DIPJ.

A questão subsistente, assim, é se a operacionalização da alocação defendida pelo Fisco acerca deste recolhimento é possível em face da alegada revogação das disposições da Lei nº 9.532/97. Tal revogação se deu por meio da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e não estava, portanto, contemplada na consolidação do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 – invocado nas decisões anteriores deste Colegiado.

Diz a referida Medida Provisória que:

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.

Veja-se que a revogação alcançaria integralmente o art. 4º da Lei nº 9.532/97 e, assim, poderia invalidar integralmente a aplicação em incentivos fiscais promovida pela Contribuinte. Contudo, os dispositivos ressalvados assim expressavam:

Medida Provisória nº 2.156-5/2001

Art. 32.

[...]

XVIII - o art. 18 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, ressalvado o direito previsto no art. 9º da Lei nº 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.

Medida Provisória nº 2.157-5/2001

Art. 32

[...]

IV - a alínea "b" do art. 1º do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, ressalvado o direito previsto no art. 9º da Lei nº 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.

Significa dizer que 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*, permitida às *pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real* pelo art. 4º da Lei nº 9.532/97, foi revogada com exceção da aplicação permitida no art. 9º da Lei nº 8.167/91 nos seguintes termos de sua redação original:

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 projeto beneficiário do incentivo, a aplicação, nesse projeto, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que trata o art. 1º, inciso I.

§ 1º Na hipótese de que trata este artigo, serão obedecidos os limites de incentivos fiscais constantes do esquema financeiro aprovado para o projeto, ajustado ao Orçamento Anual dos Fundos.

2º Nos casos de participação conjunta, será obedecido o limite mínimo de dez por cento do capital votante para cada pessoa jurídica ou grupo de empresas coligadas, a ser integralizado com recursos próprios.

[...]

Com a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, referido dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

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.

§ 1º Na hipótese de que trata este artigo, serão obedecidos os limites de incentivos fiscais constantes do esquema financeiro aprovado para o projeto, o qual, além de ajustado ao orçamento anual dos Fundos, não incluirá qualquer parcela de recursos para aplicação na conformidade do art. 5º desta Lei.

§ 2º Nos casos de participação conjunta, será obedecido o limite mínimo de vinte por cento do capital votante para cada pessoa jurídica ou grupo de empresas coligadas, a ser integralizado com recursos próprios. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

§ 3º O limite mínimo de que trata o parágrafo anterior será exigido para as opções que forem realizadas a partir do exercício seguinte ao da entrada em vigor desta lei.

[...]

Assim, a permissão de destinação do IRPJ em até 12% para o *FINOR e FINAM e 17% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008*, na forma especificada no art. 4º, §1º, inciso II da Lei nº 9.532/97 ficou restrita às *peças 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*.

No caso, não se vê no DARF de e-fl. 567 a indicação do projeto ao qual teria sido destinada a aplicação, podendo estar ela indicada em espaço não reproduzido na transcrição digital.

De toda a sorte, decorre daí que a revogação do art. 4º da Lei nº 9.532/97 não afeta a aplicação promovida pela Contribuinte, que permanece autorizada se vinculado a projeto de sociedade ligada e, assim, se submete ao regramento integralmente antes estabelecido, inclusive no que se refere à irretratabilidade da opção.

Neste sentido, aliás, é a interpretação atual da legislação consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018, fundamentado na ressalva das Medidas Provisórias nº 2.156-5/2001 e 2.157-5/2001 mantidas pela Medida Provisória nº 2.199-14/2001 por ocasião da revogação do art. 4º da Lei nº 9.532/97

Art. 660. Sem prejuízo do limite conjunto para as aplicações de que trata o art. 658 , a opção pela aplicação do imposto nos fundos de investimentos regionais, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de DARF específico, de parcela do imposto de valor equivalente a até seis por cento para o Finor e para o Finam, em cada período de apuração encerrado a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2017, e a até nove por cento para o Funres, em cada período de apuração encerrado a partir de 1º de janeiro de 2009 até 29 de novembro de 2013 (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ; e Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º) .

§ 1º No DARF a que se refere o caput , a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV).

§ 2º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV).

**§ 3º A liberação, na hipótese das pessoas jurídicas a que se refere o art. 665 , será feita à vista, por meio de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda** (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV).

**§ 4º A opção manifestada na forma prevista neste artigo é irretroatável e não pode ser alterada** (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV).

**§ 5º Se os valores destinados para os fundos, na forma prevista neste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada como recursos próprios**

**aplicados no projeto** (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, caput, art. 32, inciso IV).

§ 6º Na hipótese de pagamento a menor de imposto em decorrência de excesso de valor destinado para os fundos de que trata o caput , a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados em conformidade com a legislação do imposto sobre a renda (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; e Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV).

§ 7º É vedada, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2018, a opção pelos benefícios fiscais de que trata este artigo (Medida Provisória nº 2.156-5, de 2001, art. 32, caput, inciso XVIII ; Medida Provisória nº 2.157-5, de 2001, art. 32, caput, inciso IV ; e Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º) .

§ 8º A partir de 29 de novembro de 2013, ficaram extintos o Funres e o Grupo-Executivo para Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Lei nº 12.979, de 2014, art. 4º) .

[...]

**Art. 662. A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada ano-calendário, aos fundos a que se refere o art. 654, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos, em favor das pessoas jurídicas optantes (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, caput) .**

§ 1º As ordens de emissão de que trata este artigo terão seus valores calculados, exclusivamente, com base nas parcelas do imposto sobre a renda recolhidas no exercício financeiro e os certificados emitidos corresponderão a quotas dos fundos de investimento (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, § 1º) .

§ 2º As quotas previstas no § 1º serão nominativas, poderão ser negociadas por seu titular ou por mandatário especial e terão a sua cotação realizada diariamente pelos bancos operadores (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, § 2º ; e Lei nº 8.021, de 1990, art. 2º) .

§ 3º As quotas dos fundos de investimento terão validade, para fins de caução, junto aos órgãos públicos federais, da administração pública direta ou indireta, pela cotação diária a que se refere o § 2º (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, § 4º) .

§ 4º Os valores das ordens de emissão cujos títulos pertinentes não forem procurados pelas pessoas jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao ano-calendário a que corresponder a opção serão revertidos para os fundos de investimento (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, § 5º) .

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, expedirá, em cada ano-calendário, à pessoa jurídica optante, extrato de conta corrente com os valores efetivamente considerados como imposto sobre a renda e como aplicação nos fundos de investimento (Decreto-Lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979, art. 3º) .

**Art. 663. Não serão consideradas, para fins de cálculo das ordens de emissão de certificados de investimentos, as opções inferiores a R\$ 8,28 (oito reais e vinte e oito centavos) ( Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 2º ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30 ) .**  
*(destacou-se)*

Em consequência, se algum ajuste decorre da revogação do art. 4º da Lei nº 9.532/97 pela Medida Provisória nº 2.199-14/2001, seria apenas a observação de que os recursos

aplicados não são destinados ao Fundo, mas sim ao projeto correspondente, de modo que o excedente não se converte em subscrição voluntária, mas sim em aplicação com recursos próprios no projeto da *sociedade titular de empreendimento de setor da economia considerado, pelo Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional*.

Por tais razões, nesta segunda matéria o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para que o deferimento do PERC se limite à parcela de R\$ 4.287.857,72, restabelecendo-se o restante como aplicação por subscrição voluntária, do que também decorre a procedência parcial do auto de infração na mesma proporção.

Estes os esclarecimentos, portanto, para a acompanhar a I. Relatora no CONHECIMENTO PARCIAL do recurso especial da PGFN e em seu provimento parcial.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA