



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11444.000925/2008-13  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.968 – 1ª Turma  
**Sessão de** 5 de julho de 2017  
**Matéria** IRPJ - PERC  
**Recorrente** MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

EXCESSO DE DESTINAÇÃO DO IMPOSTO AO FINAM.  
DEFINITIVIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Se o contribuinte não apresenta o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais PERC no prazo estipulado na legislação, torna-se definitiva a inadmissibilidade da destinação de parte do imposto de renda ao FINAM por ele pretendida, impondo-se o lançamento de ofício do valor do tributo recolhido a menor.

APLICAÇÃO EM FINAM - RECURSOS PRÓPRIOS - LANÇAMENTO - Não satisfeito os requisitos do art. 60 da Lei 9.069/95 cabe o órgão fiscalizador negar a emissão do certificado, passando os valores recolhidos a título de incentivo fiscal a ser reconhecido com imposto de renda pago, não cabendo assim o lançamento tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à preclusão, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (ii) quanto ao valor recolhido, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que lhe negou provimento.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte contra decisão que reconheceu a preclusão do direito de se insurgir contra o indeferimento de opção pela aplicação em incentivos fiscais, dada a ausência de apresentação de PERC; bem como entendeu que na hipótese de rejeição da opção, os recolhimentos efetuados são considerados investimentos com recursos próprios, sendo legítima a cobrança do imposto, acrescido de multa e juros. O contribuinte objetiva o reconhecimento de não ter havido preclusão, bem como o reconhecimento de que na hipótese de rejeição da opção, o valor recolhido trata-se de imposto e não de aplicação com recursos próprios.

Na origem, trata-se de auto de infração para cobrança de IRPJ, diante da constatação de imposto recolhido a menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM, referente ao ano calendário 2003.

Resumindo os fatos, a SRFB, com base nas informações da DIPJ e DARF recolhido pelo contribuinte, em processamento da aplicação em incentivo fiscal, apurou pendência fiscal, o que fez com que o incentivo pleiteado não fosse reconhecido.

Nesse contexto foi emitido Extrato, onde constava a situação da contribuinte e a orientação para que fosse protocolizada Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) para que o valor pleiteado classificado como recursos próprios não fosse exigido como imposto pago a menor.

Por bem descrever os fatos, vale a transcrição do contido no quadro “descrição dos fatos e enquadramento (s) legal (is)”, do auto de infração:

*“Em procedimento de auditoria de Revisão de Declaração - Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ano-calendário de 2003, exercício 2004, objetivando apurar o valor do imposto de renda pessoa jurídica recolhido a menor em decorrência de aplicações efetuadas no FINAM, conforme § 7º do art. 601, Decreto nº 3.000/1999 (RIR); e §§ 6º e 7º do art. 4º, Lei 9.532/1997, apurou-se o que segue:*

*a) a contribuinte recolheu DARF com código específico para o FINAM, no ano-calendário 2003, no código 9360, no montante de R\$ 4.314.642,74;*

*b) a Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base nos DARF's recolhidos com códigos específicos para o FINAM, e com base na opção efetuada na DIPJ2004 - Ficha 36, apurou o Incentivo Fiscal a que a contribuinte teria direito;*

*c) o processamento apurou pendência fiscal, o que fez com que o incentivo pleiteado não fosse reconhecido, com base no art. 60 da Lei 9.069/95;*

*d) a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu Extrato, onde constava a situação da contribuinte e a orientação para que*

*fosse protocolizada Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) para que o valor pleiteado classificado como recursos próprios não fosse exigido como imposto pago a menor. Consta que a contribuinte tomou ciência do Extrato em 12/06/2006, conforme AR (fls. 03 – processo 11443.001053/2008-11);*

*e) não foi constatada a entrega da PERC referente ao período em questão dentro do prazo, que era de 29/09/2006, conforme § 5º do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979;*

*f) foi formalizado processo no. 11443.001053/2008-11, sintetizando o ocorrido e encaminhado A Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Marília para que fosse efetuado o lançamento do crédito tributário, uma vez que o direito aos incentivos da contribuinte não havia sido reconhecido, conforme já citado, em decorrência da constatação de pendência fiscal. Esse processo de representação foi juntado a este por apensação.*

*Foi lavrado Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos, cuja ciência ocorreu em 31/07/2008, cientificando que o valor pleiteado foi classificado como recursos próprios e seria exigido como imposto pago a menor, concedendo 20 (vinte) dias para comprovar que apresentou A autoridade administrativa o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC ou o Pedido de esclarecimento acerca de eventual falta de recebimento de extrato Aplicações em Incentivos Fiscais ou ainda qualquer tipo de manifestação que pudesse reverter a situação relativa ao assunto citado, cujo prazo findara-se em 29/09/2006.*

*Em 20/08/08, a contribuinte manifestou que não recebeu o Extrato, bem como não tem conhecimento do seu conteúdo e não apresentou nenhum comprovante de entrega do PERC referente ao ano-calendário 2003. Solicitou a segunda via do extrato Ano Calendário 2003, para a sua conferência e eventuais esclarecimentos. Ocorre que o prazo para esclarecimento e defesa expirou - pelo menos para impedir o lançamento do crédito tributário em questão ora efetuado - conforme já citado, em 29/09/2006.*

*Diante do exposto, foi constituído o crédito tributário através do presente auto de infração.”*

A impugnação proposta pelo Contribuinte foi julgada improcedente pela DRJ.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF. No julgamento do Recurso a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento a ele negou provimento, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2003*

*Ementa: INCENTIVO FISCAL. OPÇÃO. INDEFERIMENTO. PERC.*

*O inconformismo contra o indeferimento da opção pela aplicação em incentivos fiscais deve ser manifestado através do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), no prazo estabelecido pela legislação de regência. Não apresentado o PERC em tempo hábil, preclui o direito da interessada de questionar as razões que levaram ao indeferimento da opção.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*Ementa: OPÇÃO PELA APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS DE PARTE DO IMPOSTO DEVIDO. INDEFERIMENTO. PAGAMENTOS REALIZADOS. RECURSOS PRÓPRIOS.*

*Rejeitada a opção pela aplicação de parcela do imposto devido em incentivos fiscais, os recolhimentos a esse título são considerados investimentos com recursos próprios no projeto, cabendo a exigência do imposto que deixou de ser recolhido*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.*

Cientificado da decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência. Sobre a preclusão, alega divergência em relação aos Acórdãos 101-97033 e 1103-000.61, onde se entendeu que a não apresentação do PERC não inibe a discussão quanto à negativa de incentivo fiscal em sede de impugnação. Sobre a natureza do pagamento de imposto e não de subscrição voluntária, alega divergência ao Acórdão 105-16347, onde se entendeu que não cumpridos os requisitos legais, cabe ao órgão fiscalizador o cancelamento do certificado, passando os valores recolhidos a ser reconhecidos como imposto de renda pago.

Em suas razões, em apertada síntese, alega o Contribuinte que:

- ✓ Inexiste no ordenamento previsão que emleque o PERC como instrumento de insurgência contra negativa de aplicação em incentivo fiscal;
- ✓ Admiti-lo como tal seria ferir o princípio da legalidade;
- ✓ Assim, deixar de apreciar considerações acerca da regularidade fiscal em sede de impugnação à Auto de Infração é ofender o direito à ampla defesa;
- ✓ A impugnação é o instrumento adequado para suscitar insurgências contra auto de infração;

- ✓ Não se perfaz o direito de defesa, o devido processo legal, dentre outros, ao se restringir quais matérias poderiam ser alegadas em sede de impugnação;
- ✓ Portanto, não há qualquer preclusão por não ter sido apresentado o PERC;
- ✓ Inexistência de pendência fiscal, posto que os lançamentos existentes estavam com a exigibilidade suspensa;
- ✓ O único lançamento que eventualmente poderia obstar o direito seria determinado débito inscrito que sequer existia no ano de 2003; e que foi incluído em dívida ativa contrariamente a decisão judicial; e ainda assim estava garantido desde 2005, portanto, com exigibilidade suspensa;
- ✓ Quando há pagamento, mas se considera não terem cumpridos os requisitos, não há que se efetuar lançamento de IRPJ, bastando que seja alocado o pagamento efetuado, passando os valores recolhidos a título de incentivos, serem reconhecidos como imposto;
- ✓ Que a própria legislação aponta o pagamento como imposto alocado, logo se não há incentivo, há imposto;
- ✓ Que essa tese encontra amparo em decisões judiciais.

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

*“Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, pois existem as divergências jurisprudenciais.*

*Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto em relação aos seguintes itens.*

*1) Inexistência de Preclusão do Direito de Discutir os Motivos do Indeferimento da Aplicação em Incentivos Fiscais; e*

*2) Valores Recolhidos a Título do Incentivo Fiscal a Ser Reconhecido Como Pagamento do Imposto de Renda Devido e Não Considerado Como Subscrição Voluntária - Da Impossibilidade de Lançamento Tributário.”*

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando e requerendo, em suma:

- ✓ A falta de similitude fática entre o caso concreto e o acórdão indicado como paradigma, no que toca à matéria preclusão. No recorrido a regularidade fiscal poderia ter sido comprovada em momento processual posterior, desde que respeitados os prazos fixados no processo administrativo; enquanto no paradigma o termo final para a

comprovação da regularidade seria o termo final do prazo para apresentação do PERC;

- ✓ O prazo para protocolização do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, foi estabelecido originalmente no art. 15, §5º, do Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, com a redação dada pelo art.1º do Decreto-lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979.
- ✓ É pacífico na Secretária da Receita Federal o entendimento de que se deve aplicar o prazo em questão àquelas pessoas jurídicas que pedem revisão da ordem de emissão de incentivos fiscais;
- ✓ A fiscalização, constantemente referendada pelas DRJ's, tem sistematicamente realizado essa operação de integração, aplicando o disposto no artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.752/79, deixando-a inclusive expressa e explicitamente consignada nos Extratos de Aplicações em Investimentos Fiscais, para que essa informação chegue efetivamente ao conhecimento do contribuinte, o qual, muito embora, queda-se inerte por longo período e, posteriormente, deseja “integrar” a legislação tributária utilizando “a” analogia que lhe é mais favorável;
- ✓ O acórdão recorrido considerou que a rejeição da opção pela aplicação de parcela do imposto devido em incentivos fiscais leva, como consequência, à consideração de que os recolhimentos representaram investimentos com recursos próprios no projeto, cabendo a exigência do imposto que deixou de ser recolhido;
- ✓ Tal conclusão se dá pelo caráter de irretratabilidade da opção, como já pacificado na jurisprudência desse CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Presentes os pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o Recurso Especial interposto.

Entendo que não merece reparo a admissibilidade realizada, notadamente quanto à matéria preclusão, a qual a Fazenda Nacional expressamente alega não haver divergência em relação a um dos paradigmas trazidos pelo Contribuinte.

A meu ver a divergência está nitidamente demonstrada, nos seguintes termos do despacho de admissibilidade:

*Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que a não apresentação do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais não inibe a discussão administrativa, em sede de impugnação ao auto de infração, quanto à negativa do incentivo fiscal, em obediência*

*aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal administrativo. Ademais, nos termos do Enunciado n.º 37 da Súmula deste Conselho, "Para fins de deferimento do Pedido 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".*

Nesse contexto, entendo que deve ser totalmente admitido o Recurso do Contribuinte.

A possibilidade de se discutir a negativa de incentivo através de impugnação a Auto de Infração, na hipótese de não apresentação de PERC no momento oportuno, já foi tema debatido neste Tribunal, possuindo decisões, da própria CSRF, em suas composições anteriores.

A exemplo vale a análise do Acórdão 9101-002.020, onde, com base no Acórdão CSRF/01-05.754, de Relatoria do Conselheiro Marcos Vinícius Neder, ficou consignado que não apresentado o PERC, preclusa fica a discussão quanto a revisão sobre o indeferimento do incentivo. Vale a transcrição do seguinte trecho do voto do Relator:

*“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 nº 70.235/72.(Grifou-se).*

Penso de forma semelhante. O momento processual para se discutir o indeferimento do incentivo deve ser observado, sob pena de preclusão. O Contribuinte possui prazo legal para demandar contra eventual indeferimento e não o fazendo lavra-se o Auto de Infração para cobrança do débito.

Não significa que o contribuinte não pode demandar contra a lavratura do Auto de Infração. Significa apenas que a matéria relativa ao indeferimento do incentivo não pode mais ser discutida, qualquer outra matéria porventura existente poderá ser arguida pelo Contribuinte.

Logo, não vislumbro qualquer ferimento ao direito à ampla defesa do contribuinte. Houve prazo para se contrapor ao indeferimento, que transcorreu *in albis*.

Nesse contexto, NEGOU provimento ao Recurso Especial, no que toca a matéria preclusão.

Resta, ainda analisar a outra matéria trazida à discussão, a saber reconhecimento de que na hipótese de rejeição da opção, o valor recolhido trata-se de imposto e não de aplicação com recursos próprios.

Nos termos da legislação que rege a matéria (Decreto-lei nº 1.376/74 e subsequentes alterações), a opção pela aplicação em incentivos fiscais é formalizada na declaração de rendimentos e só se transforma em investimento a partir do momento da concordância SRFB com a opção formalizada.

Enquanto a homologação expressa da Receita não ocorre, os valores informados na declaração de rendimentos do contribuinte para serem aplicados em incentivos fiscais continuam sendo receitas públicas da União.

Nesses moldes, tem-se que o procedimento administrativo previsto para fruição do mencionado incentivo principia com a opção pela aplicação em incentivos fiscais na declaração de rendimentos, depois submetida à homologação expressa da Receita que encaminha: (i) aos Fundos de Investimento as respectivas ordens de emissão de certificados de investimentos e (ii) às pessoas jurídicas optantes, o respectivo extrato contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação nos Fundos de Investimento.

É o que consta nos artigos 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.752/79.

Compensa transcrever o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.752/79 que se acabou de citar:

*"Art 3º - A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, expedirá, em cada exercício, à pessoa jurídica optante, extrato de conta corrente contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação nos Fundos de Investimento e na EMBRAER."*

Ou seja, no referido extrato, o que não é considerado aplicação nos fundos de investimento, é imposto.

A meu ver não se aplica aqui o artigo 4º, § 6º e 7º, da Lei 9.532/97, posto apenas aplicável nos casos em que os valores excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, conforme abaixo:

*§ 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.*

No presente caso não houve excesso de aplicação por parte do contribuinte, de modo que não vejo como se argumentar que essa regra é aqui aplicável. Não há que se falar em revogação do artigo 3º, do Decreto-lei nº 1.752/79, pela Lei 9.532/97, por tratarem de situações distintas.

Nesse contexto, voto por dar parcial provimento ao Recurso, apenas quanto à segunda matéria, para que o valor pago seja considerado como imposto pago, cancelando-se o auto de infração na medida desse pagamento.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra