



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

*P.F. 2 f
2 f G-54*

Processo nº 13054.000973/2004-05
Recurso nº 168.007 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.231 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria PERC - IRPJ
Recorrente PINCÉIS ATLAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

**PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS
FISCAIS – PERC**

A faculdade do contribuinte de optar pela aplicação de parcela do IRPJ em investimentos regionais foi revogada a partir de 3 de maio de 2001, não prevalecendo a indicação nesse sentido feita na DIPJ apresentada após aquela data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente temporária e justificadamente, a Conselheira Sandra Maria Dias Nunes.

Viviane Vidal Wagner - Presidente

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

EDITADO EM: 09 JUL 2010

Participaram do julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Sandra Maria Dias Nunes.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 103):

Trata-se da manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte contra despacho decisório da DRF de Novo Hamburgo que, em 15/12/06, indeferiu pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais (Perc), com base no parecer DRF/NHO/Saort nº386/2006 (fls. 67/74 e 76/80).

Os incentivos fiscais referem-se à aplicação de parte do IRPJ do ano-calendário de 2001 no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam)

A solicitante apresentou tempestivamente o Perc para reexame da negativa de opção do incentivo, face às seguintes ocorrências, conforme o extrato das aplicações em incentivos fiscais (fl. 02): "04 — redução de valor por recolhimento incompleto do imposto e 11 — contribuinte com débitos de tributos e contribuições federais e/ou com irregularidades cadastrais (Lei 9069/95 art. 60.)".

O motivo para o indeferimento do Perc foi a ausência de pagamento, até 2 de maio de 2001, de Darf que representasse a opção pelo incentivo fiscal (códigos de arrecadação 6677, 6692 e 6704) Aquela data coincide com a vigência da Medida Provisória nº 2.145, que revogou o benefício, salvo para as pessoas jurídicas ou grupos empresariais enquadrados no art. 9º da Lei nº 8.167, de 16/01/1991 — o que não era a situação da contribuinte (fl. 36).

A interessada tomou ciência do despacho decisório em 28/12/2006 (fl. 76) e protocolou a manifestação de inconformidade em 26/01/2007.

Em síntese, a inconformada alega que, conforme certidões anexas (fls. 37/39), não apresentava débitos de tributos e contribuições federais, bem como efetuou a opção pelo incentivo fiscal através do procedimento previsto na norma instituidora do benefício (art. 11 do Decreto-Lei nº1.376/74), qual seja, na declaração de rendimentos. Diz que o Majur/2002 — ato sobre o qual a autoridade fiscal baseou sua decisão — é mero ato instrumental à legislação do imposto de renda e não tem força normativa; suas determinações não podem inovar texto de lei.

A 1ª Turma da DRJ Porto Alegre indeferiu a solicitação da contribuinte, por meio do Acórdão nº 10-15.175, assim ementado (v. fls. 102):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS - PERC.

A faculdade do contribuinte de optar pela aplicação de parcela do IRPJ em investimentos regionais foi revogada a partir de 3 de maio de 2001, não prevalecendo a indicação nesse sentido feita na DIPJ apresentada após aquela data.

Inconformada, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 106-112, reiterando todos os argumentos expendidos por ocasião da sua manifestação de inconformidade.

A única inovação da sua peça recursal foi a indicação de dois Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes (fls. 108-109), os quais decidiram que a simples indicação genérica da existência de débitos de tributos e contribuições federais não impede a fruição de incentivos e benefícios fiscais.

É o sucinto relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Delimitação da lide

O extrato das aplicações em incentivos fiscais de fls. 02 apontou duas razões para o indeferimento da ordem de emissão para o FINOR: a) ausência de pagamento, até 02/05/2001, de DARF que representasse a opção pelo incentivo fiscal; b) existência de débitos de tributos e contribuições federais e/ou irregularidades cadastrais.

Ao analisar o pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais (PERC), a autoridade competente da DRF Novo Hamburgo se absteve de analisar a existência de débitos e/ou irregularidades cadastrais, limitando sua análise à questão da ausência de opção válida pelo benefício fiscal, antes de sua revogação, ocorrida em 02/05/2001 (Medida Provisória nº 2.145/01).

A DRJ Porto Alegre, corretamente, também limitou sua análise à questão da impossibilidade de opção pelo benefício fiscal, após a sua revogação. Sobre o tema, assim se manifestou o Acórdão recorrido, fls. 102, verso:

É válido o válido o procedimento da unidade fiscal de origem que deixou de analisar a existência de débitos tributários e/ou irregularidades cadastrais em razão de a eficácia temporal da opção pelo incentivo fiscal ser questão prejudicial. O mesmo tratamento deve ocorrer nesta instância, acrescentando-se que o litígio só se estabelece dentro dos parâmetros da decisão recorrida.

Assim sendo, o presente voto também irá limitar sua análise à questão da impossibilidade de opção pelo benefício fiscal, após a sua revogação.

Mérito

A possibilidade da destinação de parte do Imposto de Renda para incentivos regionais (Finor, Finam, Funres) foi originalmente instituída pelo Decreto-Lei nº 1.376/74.

Este benefício fiscal, contudo, foi extinto pela Lei nº 8.034/90 e posteriormente restabelecido, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.167/91, *verbis*:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, correspondente ao período-base de 1990, fica restabelecida a faculdade da pessoa jurídica optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido.

I - no Fundo de Investimentos do Nordeste (Finor) ou no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) (Decreto-Lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 11, alínea a), bem assim no Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo (Funres) (Decreto-Lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 11, V);

O restabelecimento desses benefícios fiscais durou apenas uma década, uma vez que o art. 50 da MP nº 2.145/01 expressamente revogou o inciso acima transcrito, ressaltando apenas o direito previsto no art. 9º da Lei nº 8.167/91 para as pessoas que já o tivessem exercido, até o final do prazo previsto para a implantação de seus projetos, e desde que estejam em situação de regularidade, cumprindo todos os requisitos previstos e os cronogramas aprovados.

Uma vez que a revogação do benefício fiscal ocorreu no curso do ano-calendário de 2001 (mais precisamente em 02/05/2001), surgiram dúvidas sobre a validade das opções por estes benefícios fiscais, relativas ao aludido ano-calendário.

Essa dúvida surgiu porque a opção pela aplicação em investimentos regionais poderia ser manifestada de duas formas, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

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 (...)

§ 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.

(...)

Como se vê, a opção pelos benefícios fiscais poderia se dar:

a) na declaração de rendimentos; ou

- b) no curso do ano-calendário, por intermédio do recolhimento de parcela do imposto devido efetuado em DARF específico, no qual deveria constar o código do respectivo fundo de investimento

A contribuinte entende que teria direito ao incentivo fiscal, mesmo após a sua revigação, pelo simples fato de ter efetuado a opção na declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário 2001.

Vale dizer que a apresentação da declaração de rendimentos referente ao ano-calendário de 2001 somente ocorreu no ano-calendário de 2002, ocasião em que o benefício fiscal já havia sido extinto, em razão da vigência da MP 2.145/91, de 02/05/2001.

Assim sendo, em relação ao ano-calendário 2001, **somente tiveram direito adquirido ao benefício fiscal aquelas empresas que realizaram pagamento por DARF nos códigos específicos, antes da revogação do aludido benefício** (ocorrida em 02/05/2001)

Aquelas empresas que pretendiam optar pelo benefício fiscal recolhendo DARFs com código específico após 02/05/2001 ou que pretendiam manifestar sua opção por ocasião da apresentação da declaração de rendimentos, **não tinham direito adquirido ao aludido benefício fiscal.**

Estas empresas, dentre as quais se encontra a Recorrente, tinham apenas **expectativa de direito** em relação àqueles benefícios fiscais. Tal expectativa foi quebrada, de forma legítima, com a edição da Medida Provisória n.º 2.145/01, que revogou os citados benefícios.

De acordo com a melhor doutrina, a **expectativa de direito** configura-se por uma sequência de elementos constitutivos, cuja aquisição faz-se gradativamente, portanto, não se trata de um fato jurídico que provoca a aquisição instantânea de um direito. Nesses casos, o direito está em formação e constitui-se quando o último elemento advém. Há, por conseguinte, mera expectativa de direito quando ainda não se perfizeram os requisitos adequados ao seu advento, sendo, contudo, possível sua futura aquisição.

Se houve fatos adequados para sua aquisição, mas que ainda dependem de outros fatos que ainda não ocorreram, caracteriza-se uma situação jurídica preliminar. Logo, o interessado tem expectativa em alcançar o direito em formação, expectativa de direito que poderá ser frustrada ou não.

No caso concreto, somente tinham direito adquirido ao benefício fiscal aquelas empresas que preencheram todos os requisitos necessários, dentre os quais estava o **pagamento por DARF nos códigos específicos, ocorrido antes da revogação do aludido benefício** (02/05/2001).

Faltando um destes requisitos (o pagamento por DARF nos códigos específicos), o titular gozava apenas de mera **expectativa de direito**. Era essa a situação da Recorrente que, segundo consta, pretendia optar pelo benefício fiscal por ocasião da apresentação da sua declaração de rendimentos (fato que somente iria ocorrer no ano-calendário de 2002).

Sobre a definição de expectativa de direito aqui mencionada, ensinava o mestre Orlando Gomes (grifado):

A legítima expectativa não constitui direito. A conservação, que é automática, somente se dá quando se completam os elementos necessários ao nascimento da situação jurídica definitiva.

No mesmo sentido, ensina a renomada mestra Maria Helena Diniz (grifado):

Manuel A. Domingues de Andrade esclarece-nos que o patrimônio vem a ser o conjunto das relações jurídicas (direitos e obrigações), efetivamente constituídas, como valor econômico, da atividade de uma pessoa física ou jurídica de direito privado ou de direito público. Portanto, o que não pode ser atingido pelo império da lei nova é apenas o direito adquirido e jamais o direito "in fieri" ou em potência, a "spes juris" ou simples expectativa de direito, visto que "não se pode admitir direito adquirido a adquirir direito". Realmente, expectativa de direito é mera possibilidade ou esperança de adquirir um direito por estar na dependência de um requisito legal ou de um fato aquisitivo específico. O direito adquirido já se integrou ao patrimônio, enquanto a expectativa de direito dependerá de acontecimento futuro para poder constituir um direito. A lei nova não poderá retroagir no que atina ao direito em si, mas poderá ser aplicada no que for concernente ao uso ou exercício desse direito, mesmo às situações já existentes antes de sua publicação."

Dessa maneira, quem tem expectativa de direito não é titular do direito em formação, diferentemente do sujeito que já possui o direito adquirido.

Vale dizer que o Supremo Tribunal Federal, em inúmeras oportunidades, reconheceu a distinção existente entre direito adquirido e expectativa de direito. Apenas a título de ilustração, registre-se que em situação análoga à que está sendo analisada, o STF já reconheceu que a lei nova pode, sim, frustrar meras expectativas de direito:

***Imposto de Renda.** As empresas que obtiveram isenção do imposto de renda pelo regime do Decreto-lei 1.564/77 possuíam mera expectativa de direito à prorrogação da isenção questionada, cuja possibilidade a L. 7.450/85 revogou, antes que fosse deferida (STF, 1ª Turma, agravo regimental no recurso extraordinário nº 269266/PE, de 26/04/2005, Relator Ministro Sepúlveda Pertence)*

***Tributário. Imposto de Renda. Prorrogação de prazo de isenção. SUDENE. Direito adquirido.** A Lei 7.450/85 revogou a possibilidade de aumento do prazo de isenção do IRPJ de dez para quinze anos prevista no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.564/77. No momento de sua publicação, as recorridas possuíam mera expectativa de direito à prorrogação do benefício, que restou frustrada, com a mudança na sistemática da concessão do incentivo. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, 1ª Turma, Recurso Extraordinário nº 226749 / PE, de 11/06/2002, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 02-08-2002).*

Por fim, convém esclarecer que o fundamento da presente autuação foi o art. 50 da MP nº 2.145/01, que revogou expressamente o art. do art. 1º da Lei nº 8.167/91. As autoridades autuantes apenas registraram que as orientações constantes do Majur/2002 eram coerentes com a Lei, posto que os dispositivos legais que versem sobre exclusão de crédito tributário devem ser interpretados literalmente (art. 111 do CTN).

Sobre o tema, assim se manifestou corretamente o Acórdão recorrido:

Constata-se que as orientações do Majur/2002 são coerentes com a legislação vigente, principalmente em relação ao conteúdo no art. 111, I, do CTN, pois, em se tratando de incentivo fiscal que exclui crédito tributário, o aplicador da lei deve interpretar literalmente a legislação sobre a matéria.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.


Fernando Luiz Gomes de Mattos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº : 13054/000973/2004-05

Interessado(a) : PINCÉIS ATLAS S.A.

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção

Declaro que juntei aos autos o Acórdão nº 1401-00.231, (fls. _____/_____), e certifico que a cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil _____.

Em ____/____/____

ASSINATURA