



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13702.000825/2004-09
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.737 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 02 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GERDAU S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PERC. PRAZO PROCESSUAL. INTEMPESTIVIDADE.

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. Não apresentar o PERC no prazo importa na preclusão do direito à sua revisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(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, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão 1402-002.349, de 06 de outubro de 2016, que recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido 1402-002.349

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

INCENTIVO FISCAL FINOR. PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS PERC. TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO. DECADÊNCIA. Na ausência de norma adequada e específica, o prazo decadencial do direito de se apresentar o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) tem início na data da entrega da DIPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme a norma contida no artigo 168 do CTN.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a tempestividade do PERC e determinar o retorno dos autos à Unidade Local a fim de seja prolatado despacho decisório complementar com análise do mérito do pedido, retomando-se o rito processual a partir daí, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Trata-se de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC onde o sujeito passivo pleiteou reforma de decisão denegatória ao investimento no FINOR em opção formalizada por ocasião da entrega da DIPJ de 2001 (ano-calendário 2000). No caso, o “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” referente ao exercício 2001 com a indicação de várias ocorrências impeditivas do gozo dos Incentivos Fiscais e do prazo de contestação (28 de novembro de 2003) foi recebido pelo interessado em 15 de agosto de 2003 (fl. 10).

O PERC, apresentado em 30 de setembro de 2004, foi indeferido por intempestivo, nos termos do despacho de fls. 292-294. Em síntese, tal documento afirma que o artigo 15, parágrafo 5º, do Decreto-Lei 1.376/1974 estabeleceu a reversão para os Fundos de Investimento dos valores das ordens de emissão cujos títulos não fossem procurados pelo optante até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao do exercício financeiro da opção. Então, para que surtisse efeito, qualquer pedido de alteração deveria ser feito até essa data, que no caso do Exercício 2001, foi prorrogada para 28/11/2003, pela ADE/CORAT.

Por sua vez, a decisão recorrida decidiu pela tempestividade do PERC por entender que (i) o Decreto-Lei 1.376/1974 e não estabelece expressamente prazo para apresentação do PERC, versando apenas que “*reverterão para os Fundos de Investimento os valores das ordens de emissão cujos títulos pertinentes não forem procurados pelas pessoas*

jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção”; (ii) ainda que contenha previsão expressa, o ADE CORAT 52/2003 é ato infralegal, de órgão do Poder Executivo, não sendo o veículo adequado para carregar regra com efeitos de prazo decadencial; e (iii) na ausência de previsão legal expressa fixando o prazo decadencial, é autorizada a incidência do artigo 168 do CTN, na qualidade de norma geral. Cita julgados indicando ser consistente a jurisprudência do CARF neste sentido.

A Fazenda Nacional argui em seu recurso especial que aos termos de contagem do prazo prescricional do PERC aplica-se o § 5º do artigo 15 do Decreto-Lei 1.376/1974, e não o artigo 168 do CTN, que trata de prazo para a restituição do pagamento indevido de tributo e não poderia ser aplicado. Alega divergência com relação aos seguintes precedentes:

Acórdão paradigma 1302-000.522

PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS (PERC). PRECLUSÃO. O prazo estabelecido pelo parágrafo 5º do art. 15 do Decreto Lei nº 1.376, de 1974, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Lei nº. 1.752, de 1979, tem natureza preclusiva, de modo que a ausência de manifestação do contribuinte acerca da rejeição da sua opção implica uma vez expirada o prazo conferido pela lei, desaparecimento do direito de agir.

Trecho do voto condutor:

Como destacado pela decisão recorrida, o parágrafo 5º do art. 15 do Decreto-Lei nº. 1.376, de 1974, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº. 1.752, de 1979, abaixo reproduzido, deixa claro que as ordens de emissão que não forem procuradas pelas pessoas jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção, serão revertidos para os Fundos de Investimento. [...]

Note-se, ainda, que, relativamente ao ano-calendário de 2000, o prazo foi prorrogado para o dia 28 de novembro de 2003 (Ato Declaratório Executivo do Coordenador-Geral de Administração Tributária nº 52, de 30 de julho de 2003).

A meu ver, não merece reparo a interpretação feita pela Receita Federal no sentido de que o prazo estabelecido pela norma legal acima reproduzida tem caráter preclusivo, isto é, conferido o prazo pela lei sem que o contribuinte se manifeste, desaparece o direito de agir.

Acórdão paradigma 105-14.196

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 nº 1.376/74, art. 11 e art. 15, § 5º; Decreto-lei nº 1.752/79, art. 1º).

Trecho do voto condutor:

Se assim o é, o imposto continuará sendo devido independentemente da destinação posterior ao seu recolhimento, torna-se ininteligível a afirmativa da Recorrente de que

possui direitos a serem reparados em razão da não satisfação às regras de aplicação de impostos em investimentos regionais e setoriais. Ora, se o imposto é de competência da União e esta Entidade dele pretende fazer retornar uma parte ao contribuinte em forma de investimento, não se pode entender que para a sua implementação as regras (prazos) devam seguir o rumo diferenciado da restituição com albergue no art. 168 do CTN, visto disso não tratar a temática do incentivo. Desaguando na inarredável certeza de que, não cumpridas as regras para que vingue a aplicação, o imposto pago não lhe será restituído. Não frutificando, portanto, a pretensão do contribuinte, visto que os argumentos e dispositivos em que pretende ver ancorada a sua petição não se comunicam com o instituto do benefício fiscal sob exame. [...]

No lapso de tempo compreendido entre a data de entrega da declaração (data de opção) e 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que correspondeu a opção, não procurou saber a empresa de extratos ou tampouco dos títulos correspondentes à aplicação estampada em sua declaração. Tal preocupação só veio a ser manifestada quando já expirado o prazo fatal, não havendo, sequer, prorrogação de prazo para apresentação de PERC.

Ora, ainda que existentes os títulos e não tendo a empresa optante demonstrado interesse em ir buscá-los, os valores correspondentes reverteriam para os Fundos de Investimentos, o que dizer, então, de uma situação em que nem títulos existiam?

A visão alargada proporcionada pela inteligência dos dispositivos nos faz afirmar, sem qualquer nébula, que o início da 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, conforme indica o Decreto-lei nº 1.376/74, art. 11 e art. 15, § 50 e Decreto-lei nº 1.752/79, art. 1º; para o caso em questão seria 30/09/93, e este prazo sequer foi dilatado. [...]

O que, no presente caso, não foi levado a cabo no tempo certo. Daí, é de se dizer que, no caso, ainda que se busque na analogia interpretação que o texto legal nos proporciona, conforme destacou a Primeira Instância, fica bastante claro que o prazo estabelecido se aplica, sempre, às proposituras desse tipo de aplicação em incentivos fiscais. [...]

Adotando as palavras proferidas pela Primeira Instância, pelo exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Em 02 de dezembro de 2016, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, assim observando quanto à caracterização da divergência jurisprudencial:

(...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que o prazo estabelecido pelo Ato Declaratório Executivo do Coordenador-Geral de Administração Tributária nº 52, de 30 de julho de 2003, tem caráter preclusivo, isto é, conferido o prazo pela lei sem que o contribuinte se manifeste, desaparece o direito de agir. Assim a contagem deste prazo inicia-se com a entrega de sua declaração e termina no prazo estipulado na lei.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

O v. Acórdão recorrido fundamenta a perda do direito da Recorrente no §5º do art. 15 do DL nº 1.376/74 e no ADE CORAT nº 52/2003. Contudo, o DecretoLei não estabelece expressamente prazo para apresentação de PERC, versando apenas que reverterão para os Fundos de Investimento os valores das ordens de emissão cujos títulos pertinentes não forem procurados pelas pessoas jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção. Por sua vez, ainda que contenha previsão

expressa, o ADE CORAT é ato infralegal, de órgão do Poder Executivo, não sendo o veículo adequado para carregar regra com efeitos de prazo decadencial.

Tal matéria já foi enfrentada neste E. CARF, existindo consistente jurisprudência, na qual se entende pela aplicação do artigo 168 do Código Tributário Nacional CTN: [...]

Fundamenta-se a aplicação do art. 168 do CTN no fato de que, na ausência de previsão legal expressa fixando o prazo decadencial, é autorizada a incidência desse dispositivo legal, considerado adequado para solucionar a controvérsia, sem prejudicar ou encolher o direito do contribuinte. Também, por se tratar de norma geral, independentemente de debates constitucionais, tem-se que é reservado à lei, propriamente considerada, a fixação de prazos de caducidade em matéria tributária. [...]

Adoto o mesmo entendimento, sendo a aplicação do mesmo prazo quinquenal estampado no art. 168 do CTN, originalmente destinado a restituições, medida de profunda razoabilidade, respeitando as garantias do contribuinte, com o atendimento às normas gerais de Direito Tributário e adequação às regras de arrecadação e análise de receitas tributárias da União. [...]

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reformar o v. Acórdão a quo, reconhecendo a tempestividade do PERC, devendo os autos retornarem à D. Unidade local da RFB de origem para que seja prolatado Despacho Decisório complementar, analisando-se o mérito de tal Pedido, consideradas as demais ocorrências expressas no Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais, reiniciando-se, desde então, o presente Processo Administrativo, com o devido contraditório.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que na ausência de norma adequada e específica, o prazo decadencial do direito de se apresentar o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) tem início na data da entrega da DIPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme a norma contida no artigo 168 do CTN.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, se a aplicação do raciocínio exposto no paradigma ao caso dos autos seria suficiente para reformar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

O sujeito passivo inicia suas contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso por suposta ausência de demonstração analítica da divergência.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional inicia reproduzindo trechos do acórdão recorrido e contrapondo-os às ementas dos acórdãos indicados como paradigma, mencionando que estas, por si só, já seria suficientes para demonstrar a divergência jurisprudencial. Em seguida, reproduz trechos dos acórdãos paradigmas, indicando que já adota os fundamentos ali constantes também como razões para a reforma do acórdão recorrido.

Nos trechos dos acórdãos paradigmas reproduzidos se lê, por exemplo, que “o início da 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, conforme indica o Decreto-lei nº 1.376/74, art. 11 e art. 15, § 50 e Decreto-lei nº 1.752/79, art. 1º”. Bem como que “se o imposto é de competência da União e esta Entidade dele pretende fazer retornar uma parte ao contribuinte em forma de investimento, não se pode entender que para a sua implementação as regras (prazos) devam seguir o rumo

diferenciado da restituição com albergue no art. 168 do CTN, visto disso não tratar a temática do incentivo". Por fim, a Fazenda Nacional conclui em seu recurso especial:

Diante do mesmo assunto, prazo para se pleitear a revisão de extrato de aplicação em incentivos fiscais zerados pela SRF, os acórdãos, recorrido e paradigmas, possuem entendimento divergente. Enquanto a decisão atacada defende a aplicação da regra contida no art. 168 do CTN, os paradigmas apresentados sustentam que o prazo deve ser o regido pelo art. 15, §5º do Decreto-Lei nº 1.376/74.

O cotejo das razões do recurso especial em contraposição aos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido permite concluir que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a divergência de tratamento quanto a fatos juridicamente equivalentes. Em casos como o dos autos, em que a matéria de fundo é estritamente de direito, é possível demonstrar analiticamente a divergência jurisprudencial mediante a simples reprodução de trechos dos acórdãos recorrido e paradigmas, acompanhada da respectiva contraposição e de conclusão quanto à divergência, que foi o que fez a Fazenda Nacional.

Neste sentido, sem razão o sujeito passivo quando alega que o recurso não poderia ser conhecido, eis que a demonstração analítica da divergência no caso é patente.

No mais, adoto os fundamentos do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir o prazo para que o sujeito passivo apresente o PERC e, especificamente, se foi tempestivo o PERC apresentado no caso dos autos.

Conforme relatado, o caso em questão trata de opção pelo incentivo feita na DIPJ de 2001 (ano-calendário 2000), destinando parte do imposto apurado para aplicação ao FINOR. O "Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais" referente ao exercício 2001, com a indicação de ocorrências impeditivas do gozo dos Incentivos Fiscais e do prazo de contestação (28 de novembro de 2003) foi recebido pelo sujeito passivo em 15 de agosto de 2003 (fl. 10). O PERC foi apresentado em 30 de setembro de 2004.

O despacho que indeferiu o PERC por intempestividade (fls. 292-294) observou que o prazo para a sua apresentação estaria regulado pelo artigo 15, parágrafo 5º, do Decreto-Lei 1.376/1974, que diz (grifamos):

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)

§ 1º As ordens de emissão de que trata este artigo terão seus valores calculados, exclusivamente, com base nas parcelas de imposto de renda recolhidas dentro do exercício e os certificados emitidos corresponderão a quotas dos Fundos de Investimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.752, de 1979)

§ 2º As quotas previstas no parágrafo primeiro, que serão nominativas e endossáveis, poderão ser negociadas mediante endosso em branco datado e assinado por seu titular, ou por mandatário especial, e terão sua cotação realizada diariamente pelos bancos operadores. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.752, de 1979)

§ 3º A EMBRAER emitirá, com base nos registros de processamento eletrônico de dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal para cada exercício, ações novas que serão colocadas à disposição dos subscritores. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.752, de 1979)

§ 4º 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 parágrafo seguinte. (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)

A negativa teve por fundamento também o disposto no ADE CORAT 52/2003:

Art. 1º Os Pedidos de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC, relativos às opções pelo FINAM, FINOR ou FUNRES, manifestadas em relação ao imposto de renda devido no ano-calendário de 2000, na forma do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, poderão ser apresentados até 28 de novembro de 2003 à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio fiscal da pessoa jurídica.

A decisão recorrida, por outro lado, reconheceu a tempestividade do PERC por entender que (i) o Decreto-Lei 1.376/1974 e não estabelece expressamente prazo para apresentação do PERC, versando apenas que *“reverterão para os Fundos de Investimento os valores das ordens de emissão cujos títulos pertinentes não forem procurados pelas pessoas jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção”*; (ii) ainda que contenha previsão expressa, o ADE CORAT 52/2003 é ato infralegal, de órgão do Poder Executivo, não sendo o veículo adequado para carregar regra com efeitos de prazo decadencial; e (iii) na ausência de previsão legal expressa fixando o prazo decadencial, é autorizada a incidência do artigo 168 do CTN, na qualidade de norma geral. Cita julgados indicando ser consistente a jurisprudência do CARF neste sentido.

Pois bem. O artigo 168 do CTN dispõe sobre o direito de pleitear a restituição de tributos nas hipóteses dos incisos do artigo 165, que são: (i) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (ii) erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; e (iii) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

CTN

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Neste sentido, a aplicação do artigo 168 ao caso dos autos pressupõe que estejamos tratando de alguma das hipóteses de restituição de tributos dos incisos do artigo 165 do CTN. Daí porque é necessário compreender a natureza do PERC.

O PERC pertence ao universo daqueles sujeitos passivos que optam pela aplicação, em incentivos fiscais (Finor e Finam), de parcelas do imposto sobre a renda devido, e/ou realizam o recolhimento em Darf específico com tal destinação. De posse dos dados informados pelos sujeitos passivos, a Receita Federal os analisa e emite os respectivos Extratos das Aplicações em Incentivos Fiscais, enviando aos Fundos de Investimentos a informação da situação de cada contribuinte optante, com relação ao direito e ao valor da aplicação correspondente às Ordens de Emissão de Incentivos Fiscais, para respectiva emissão das Quotas dos Fundos de Investimentos.

Especificamente, o PERC é um pedido de revisão formulado pelo sujeito passivo quando este não concorda com a Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais emitida pela Secretaria da Receita Federal em tal procedimento.

Ou seja, ao formular o PERC o sujeito passivo está, a princípio, questionando aspectos específicos relacionados à “conversão”, em investimento, dos valores de tributos devidos e/ou de recolhimentos feitos em DARF específico. Não está tal sujeito passivo, propriamente, indicando que ele tem um tributo recolhido indevidamente ou a maior. Sob tal enfoque, não parece adequada a aproximação do prazo para apresentação do PERC às hipóteses em que tem aplicação o prazo prescricional do artigo 168 do CTN.

Sobre a matéria, são pertinentes as observações feitas pelo então Conselheiro Relator André Mendes de Moura no acórdão 9101-004.045, de 14 de fevereiro de 2019, primeiramente no sentido de se rejeitar a aplicação do prazo do artigo 168 do CTN:

(...)

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, findada 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 nº 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.

Em seguida, no mesmo voto, o i. Conselheiro também rejeita a aplicação do prazo previsto no Decreto-Lei 1.376/1974, nos seguintes termos:

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 nº 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 nº 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 nº 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.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 nº 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 nº 70.235/1972.

Acórdão nº 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 nº 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.

(...)

Esta Relatora participou da sessão de julgamento do acórdão 9101-004.045, de 14 de fevereiro de 2019, e concorda integralmente com as razões de decidir ali expedidas, transcritas acima.

Em síntese, 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.

No caso, o sujeito passivo recebeu o “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” referente ao exercício 2001 em 15 de agosto de 2003, sendo que tal documento indicava como prazo de contestação a data de 28 de novembro de 2003, em razão do ADE CORAT 52/2003, nos seguintes termos (fl. 9 dos autos):

3) EM CASO DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES CONSTANTES DESTES EXTRATOS E AS OPÇÕES CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, DEVERÁ O CONTRIBUÍENTE PROCURAR O ÓRGÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL AD QUAL ESTÁ JURISDICIONADO ATÉ 28/11/2003. (AD-CORAT Nº 52, DE 30/07/2003).

Assim, não há reparos a fazer ao despacho de fls 292-294, que entendeu por **intempestivo o PERC apresentado em setembro de 2004.**

Conclusão

Ante o exposto, oriento o meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano