



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.014482/96-69  
Recurso nº. : 129.146  
Matéria: : IRPJ – EX: DE 1991  
Recorrente : CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP.  
Sessão de : 19 de março de 2003  
Acórdão nº. : 101-94.143

**APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA – ANALOGIA** – Da integração da norma tributária por analogia não deverá resultar prejuízo no reconhecimento de direito do sujeito passivo, devendo o intérprete, na hipótese concreta, buscar aplicar a norma que melhor possa adequar-se ao caso concreto.

**PRAZO PARA RECLAMAR A FALTA DE EMISSÃO DE CERTIFICADO DE INCENTIVO FISCAL FINAM – EXERCÍCIO DE 1991:** A existência de erro de fato na apreciação das condições para o gozo do incentivo fiscal, por parte da autoridade encarregada do controle da arrecadação e da emissão de certificado de participação, não se subsume à contagem de prazo para recebimento de reclamação da parte prejudicada, devendo a manifestação de seu inconformismo ser apreciada na oportunidade em que ela toma conhecimento da falha administrativa, no caso, a incorreta informação de que o imposto do qual parte retornaria ao contribuinte em forma de investimento, deixara de ser recolhido aos cofres públicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE


  
RAUL PIMENTEL  
RELATOR

Processo nº : 13805.014482/96-69  
Acórdão nº. : 101-93.143

2

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



Processo nº : 13805.014482/96-69  
Acórdão nº. : 101-93.143

3

Recurso nº. : 129.146  
Recorrente : CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA.

## RELATÓRIO

**CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA.**, pessoa jurídica com sede em São Paulo-SP, recorre de decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento naquela Cidade, através da qual foi indeferida sua solicitação de revisão de ordem de incentivo fiscal (PERC) relativo ao exercício de 1991.

Alega em sua impugnação, em linhas gerais, que em 1996, tomou conhecimento, através do BASA, da não liberação do valor do incentivo fiscal FINAM constante de sua Declaração de Rendimentos do exercício de 1991, ano-base 1990, apresentando em 26-12-96, junto à Secretaria da Receita Federal, por sua orientação, o "Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC (fls. 01), sendo este indeferido pelo Chefe da Divisão de Arrecadação ao argumento de que o prazo limite para protocolização do PERC esgotara-se em 30-09-93; que jamais recebera qualquer Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais que ensejasse reclamação pela não liberação das aplicações em incentivo fiscal; que fora mantido o indeferimento do PERC pelo fato não verdadeiro de que a empresa encontrava-se em débito pendente junto à SRF, quando na realidade tal não ocorreu, conforme comprovava com a apresentação dos comprovantes dos pagamentos; que apresentara tempestivamente sua Declaração de Rendimentos pertinente ao exercício de 1991, destinando parte do imposto para aplicação em incentivos do FINAM, recolhendo todas as quotas do Imposto de Renda, condição exigida na lei para liberação do incentivo, de acordo com o disposto no artigo 1º e 3º do Dec.lei nº 1.752/79.

Assim se manifesta a autoridade julgadora singular em sua decisão de fls. 60/64, ao indeferir a o Pedido de Revisão da Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais:



“É princípio assente, sobre tudo que diga respeito a direitos e obrigações, ser indispensável indicar o dispositivo de lei que constitui a fonte do direito ou da obrigação, acrescentado-se, em caráter acessório, os demais atos normativos expedidos pela administração para fiel execução das leis.

Assim, se qualquer contribuinte não receber o Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais deverá formular seu pleito direcionado à autoridade administrativa no prazo especificado no § 5º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.752, de 31-12-1979, abaixo transcrito:

“Art. 1º – O artigo 15 do Decreto-lei nº 1.736, 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 Investimentos 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.**

Esse mesmo prazo aplica-se, por **analogia**, com fundamento no art. 108 do Código Tributário Nacional, para o contribuinte que receber o extrato sem as opções efetuadas ou com divergência entre os valores declarados e aqueles constantes do respectivo extrato.

O artigo 108 do Código Tributário Nacional dispõe:

“Art. 108 – Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

**I – a analogia;**

O tributarista Hugo de Brito Machado, no compêndio “Curso de Direito Tributário”, Malheiros Editores, 12ª Edição, assim discorre sobre aplicação da analogia:



*“É o meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue disciplinar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim, diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins.”*

Outrossim, conforme MEMO/0802.6/EQLAC/N. 1.443, da EQLAC/DISAR/SRRF 8ª RF, anexado à fl. 42, os Pedidos de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), relativos a exercícios **anteriores a 1992**, entregues após o prazo legal, como ocorrido com o impugnante, só poderiam ser aceitos se o contribuinte não constasse da listagem L.K04.217.05 daquele exercício. Conforme pode ser verificado no documento de fl. 43, a empresa em tela consta da listagem L.K04.217.05. Portanto, o seu pedido de revisão não poderia ser aceito após o prazo legal.

Alega o contribuinte que os artigos 1º e 3º do Decreto-lei n. 1.752/1979 condicionam a liberação dos valores destinados a incentivos fiscais ao efetivo recolhimento das parcelas de imposto de renda devidos e que seu percentual de pagamento do imposto no período, constante da listagem L.K04.217.05-02 é de 100%.

Ocorre, no entanto, que os prazos para extinção de um direito previsto em todo ordenamento jurídico, decorrem da necessidade de se salvaguardar a segurança jurídica. Dessa forma, o interessado deveria ingressar com o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC, respeitando o prazo legal, anexando os documentos necessários. A empresa somente ingressou com o pedido em **26-12-1996** (fl. 01), ou seja, após o prazo limite estipulado no § 5º do art. 1º Do Decreto-lei nº 1.752/1979, que encerrou-se em **30-09-1993**.

Ocorreu, portanto, a perda do direito do interessado para contestar a falta de emissão do extrato. Dessa forma, aplica-se ao caso em tela o brocardo latino *Dormientibus non succurrit jus*, ou seja, o direito não ajuda aos que dormem, ou são negligentes em seu uso. Nesse contexto, é conveniente trazer à colação os ensinamentos do ilustre tributarista Luciano Amaro, no compêndio “Direito Tributário Brasileiro”, Ed.Saraiva, 2ª Edição:

*“A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. Dormientibus non succurrit jus, O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à situação ou defesa desse direito.*

...



*Papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos, e, inexoravelmente, elimina as testemunhas. Decorrido certo prazo, portanto, as relações jurídicas devem estabilizar-se, superados eventuais vícios que pudessem Ter sido invocados, mas que não foram, no tempo legalmente assinalado, e desprezado o eventual desrespeito de direitos, que terá gerado uma pretensão fornecida por falta de exercício tempestivo”.*

Assim, conclui-se que a legislação em vigor não ampara a pretensão do impugnante, devendo a presente solicitação ser indeferida.”

Segue-se às fls. 68/72 o tempestivo Recurso para este Colegiado, cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o Relatório



V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

Recurso tempestivo, uma vez considerado o critério de contagem de prazo estabelecido no art. 23, § 2º, II, do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista a informação de fls. 47, de que até 17-09-1991 o AR dos Correios não tinha sido devolvido à repartição e que entre a data da assinatura da comunicação do indeferimento feita à interessada, 05-07-2001, e a data da protocolização do recurso, 14-08-2001, o prazo excepcional para interposição do apelo não fora ultrapassado. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de falta de emissão de certificado de investimento no FINAM constante de Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativamente ao exercício de 1991, base de apuração 1990 a pretexto de que a contribuinte estava em débito com o tributo relativo àquele período, embora tenha sido apresentado prova do seu recolhimento nos prazos da lei.

Observa-se dos autos que esse fato somente foi informado ao contribuinte através da gestora do fundo, Banco da Amazônia S.A, em 07-11-96 (fls. 07/08), em resposta à consulta formulada a respeito da emissão dos certificados de aplicação.

Em razão disso, por recomendação da própria repartição fiscal, o contribuinte preencheu o formulário PERC – Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (fls. 01) acompanhado da cópia de DRPJ/1991 e DARFs do recolhimento do imposto devido, sendo o pedido indeferido liminarmente ao argumento de que o prazo limite para sua protocolização, segundo orientação da Divisão de Arrecadação no MEMO/0802.6/EQLAC/Nº 1.443, de 16-12-96, esgotara-se em 30-09-93 “por constar a empresa da listagem **LK-04.217.05**”.



Ao ser confirmado o despacho denegatório do PERC, assim se manifesta o Chefe da Divisão de Arrecadação da 8ª RF, às fls. 51:

“1) O despacho à fl. 01 procede, pois o interessado consta da lista L.K04.217.05 do exercício de 1991, fls. 49 e 50 onde mostra que o certificado de incentivo fiscal não foi emitido em virtude do contribuinte estar com os débitos pendentes nos controles da Receita Federal.

2) O prazo legal para protocolização do PERC referente ao exercício de 1991 encerrou-se em 30-09-93, ou seja em 30 de setembro do segundo ano subsequente ao do exercício (**DL 1752/79 ART. 1º**)

3) Diante do exposto é mantido o indeferimento do PERC.

Dê-se ciência ao interessado, que poderá apresentar recurso à Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT no prazo máximo de trinta dias, contados a partir da data da ciência.”

O Recurso à COSIT foi tempestivamente apresentado, às fls. 53/56, tendo a interessada, naquela oportunidade, alegado desconhecer a existência de qualquer débito para com a Fazenda Nacional; que optara oportunamente pela aplicação do imposto devido no exercício de 1991 no FINAM, conforme DRPJ apresentada, e que de acordo com o disposto no artigo 3º do Dec.lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979, a expedição do extrato, em cada exercício, está condicionada à opção a ser exercida na DRPJ e no controle dos recolhimentos, encontrando-se comprovadamente cumpridas tais formalidades, alegando também que jamais fora intimada a comparecer à DRF para proceder a qualquer pagamento de débito tributário ou para regularizar sua situação junto ao órgão.

Por sua vez, o Delegado de Julgamento em São Paulo, órgão competente para julgar a questão em primeira instância, indeferiu a solicitação para expedição da Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais no FINAM ao considerar, segundo ementado na sua decisão, que a falta de emissão do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais, pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, deverá ser contestada pelas pessoas jurídicas optantes até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção.

A questão, todavia, está a merecer melhor exame.



Inicialmente entendo que a manifestação do contribuinte acerca da falta de emissão de certificados de investimento não deveria ser efetuada através do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC (previsto para o caso de emissão de certificado em desacordo com a opção exercida na DRPJ). Com efeito, na tal lista LK 04.217.05 (fls. 49/50) a interessada constou com a opção **ZERO**, dando como motivo de sua exclusão a falta de recolhimento do tributo correspondente a FRPJ do exercício, quando, na realidade, como provado nos autos, a empresa efetuara regularmente o recolhimento do imposto nela calculado.

Aliás, no referido formulário consta alternativas de motivos a serem assinalados pelo contribuinte, e em nenhum dos campos diz respeito a situação por ele atravessada naquela oportunidade.

Tanto é que a autoridade revisora do despacho precisou recorrer à analogia para decidir pela intempestividade no seu preenchimento, quando tal interpretação somente poderia ser empregada para reconhecer direitos do contribuinte e não suprimi-los.

Com efeito, a matéria em litígio está regulada pelo artigo 498 do RIR/80 do Dec.lei nº 1.752/79, com remissão ao artigo 15, § 1º e 5º, do Dec.lei 1.376/74 e 1º do Dec.lei nº 1.752/79 abaixo transcrito:

“Art. 498 – A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada exercício, aos Fundos referidos no artigo 487 e à EMBRAER, registros de processamento eletrônico dos dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos e ações novas da EMBRAER, em favor das pessoas jurídicas optantes (Dec.lei nº 1.376/74, art. 15, e Dec.lei nº 1.752/79, art. 1º)

§ 1º - As ordens de emissão de que trata este artigo terão seus valores calculados, exclusivamente, com base nas parcelas de imposto de renda recolhidos dentro do exercício e os certificados emitidos corresponderão a quotas dos Fundos de Investimentos (Dec.lei nº 1.376/74, art. 15, § 1º, e Dec.lei nº 1.752/79, art. 1º)”

...



Por sua vez, o fundamento legal utilizado na decisão está apoiado no parágrafo 5º do citado artigo:

**§ 5º – Reverterão para os Fundos de Investimentos 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. (grifou-se)\_**

No caso, a empresa provou que fez a opção em campo próprio da DRPJ e que recolhera o imposto declarado. Por outro lado, nenhum certificado representativo do investimento passível de reversão para o Fundo de Investimento, como previsto no parágrafo 5º acima transcrito, foi emitido pela SRF, decorrendo daí a necessidade da interpretação analógica por parte da autoridade julgadora singular para manter o despacho então atacado.

Ora, a condição para o reconhecimento da aplicação em incentivo era, na época, a existência da opção, a ser exercida pela empresa na DRPJ do exercício financeiro do imposto, em campo próprio, e ao efetivo recolhimento do imposto declarado, conforme disposto no § 1º do artigo 498 do RIR/94 supra transcrito .

Foram carreados para os autos, desde o preenchimento do PERC, cópia da DRPJ contendo a prova da opção pelo incentivo, com os cálculos da parcela do imposto a ser investida (fls. 27/41), bem como os DARFs de recolhimento do imposto declarado (fls. 11/26), recibo da entrega tempestiva da DRPJ (fls. 27).

Matéria idêntica já foi julgada pelo Colegiado, prevalecendo o entendimento de que, de fato, o uso da analogia na interpretação da lei tributária não pode resultar em prejuízo do direito do contribuinte e, na falta de norma expressa na fixação do termo inicial para a solicitação de revisão de extrato de aplicação em incentivos fiscais deve ser respeitado o prazo quinquenal previsto para o pedido de restituição ou compensação de tributos (Acórdãos . 103-20.784; 103-20.902; 103-21.095 e 107-06.774).

Trago à colação, ainda como razão de decidir, os ensinamentos trazidos pela Ilustre Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, no Ac. 103-20784, de 05-12-01:



*“Examinando-se a legislação tributária acerca da opção dos contribuintes para aplicação em incentivos fiscais, formalizada nas Declarações de Rendimentos pessoa jurídica apresentadas a Secretaria da Receita Federal, constata-se que a mesma somente se transforma em investimento a partir da concordância daquele órgão com os valores declarados e a emissão do respectivo certificado. Até então, os valores informados a esse título enquadram-se como receita pública da União.*

*Impende salientar, igualmente, que inexistente norma expressa que fixe qualquer prazo para o exercício do direito do contribuinte para pleitear a revisão dos valores dos incentivos fiscais pretendidos.*

*Deve ser considerado, todavia, que o exercício de qualquer direito submete-se à limitação temporal a fim de que as relações jurídicas não se protelem indefinidamente eternizando-se no tempo, como uma forma de realização da certeza do direito e da segurança jurídica.*

*Desse modo, cabe ao intérprete ir em busca da norma legal que possa dar melhor solução à hipótese factual. Portanto, haja vista a identidade da matéria, o prazo para solicitação da ordem de emissão de certificados, deverá reger-se pelas regras contidas no artigo 168 do CTN.*

*Em prestígio à legalidade, isonomia e na busca do equilíbrio da relação jurídica entre o fisco e contribuinte, não poderia ser outro o entendimento, pois se está previsto o prazo quinquenal de decadência para o direito de o Fisco lançar, igualmente, na ausência de norma específica em sentido contrário, deverá ser assegurado idêntico prazo para o sujeito passivo pleitear seus direitos.*

*De acordo com a R. Decisão a quo, verifica-se que os motivos que fundamentaram o julgamento encontram respaldo legal no art. 108 do CTN, em que, por meio de analogia, foram aplicadas as disposições contidas no Decreto-lei 1.752/1979, art. 1º, § 5º, que prevê a reversão para os Fundos de Investimentos dos valores das ordens de emissão cujos títulos não forem procurados até a data de 30 de setembro do ano subsequente ao exercício da opção. Impende observar que a hipótese em causa não se encontra abrigada sob tal dispositivo.*

*Em que pese o livre convencimento do douto julgador singular, essa não é a melhor interpretação a ser adotada para a espécie, tendo em vista que, em Direito Tributário, consagra-se o princípio do **in dúbio pro contribuinte**. Por conseguinte, na ausência de norma expressa, n/ao poderá ser aplicada outra norma que resulte em prejuízo para o sujeito passivo.*

*Nesse sentido, a norma que melhor pode se adequar ao caso concreto é aquela que estabelece o prazo quinquenal para o sujeito passivo pleitear restituições ou compensações de débitos, em identidade de tratamento com o prazo quinquenal de que dispõe o Fiscal para lançar,*



*por ser esse prazo aquele que melhor labora com vista a estabelecer um maior equilíbrio da relação jurídico-tributária.*

*Essa Egrégia Câmara, apreciando a matéria, igualmente, já adotou tal entendimento consoante a ementa do Acórdão nº 103-20.756, do ilustre Relator Dr. Alexandre Barbosa Jaguaribe, a seguir transcrita:*

*Por conseqüência, considerando-se que o prazo para pedir revisão deve ser igual àquele para o sujeito passivo pleitear restituição ou compensação de indébitos e, tendo em vista que tal prazo somente teria início com a emissão do respectivo certificado de incentivos fiscais, a melhor solução para a espécie é de que o pedido do contribuinte encontra-se tempestivo.”*

Por outro lado, há de se somar que a existência de erro da fato na apreciação das condições para o gozo do incentivo fiscal, por parte da autoridade encarregada do controle da arrecadação tributária e da emissão de certificado de investimento, não se subsume à contagem de prazo para recebimento de reclamação da parte prejudicada, quer no que diz respeito ao prazo estabelecido no parágrafo 5º. do art. 1º. do Decreto-Lei nr. 1.752/79, ou no art. 178 do CTN, devendo a manifestação de seu inconformismo ser apreciada na oportunidade em que ela toma conhecimento da falha administrativa, no caso, a incorreta informação de que imposto do qual parte retornaria ao contribuinte em forma de investimento, deixara de ser recolhido aos cofres públicos.

Tudo isto em respeito ao princípio da moralidade administrativa dado que, caso contrário, a Fazenda Pública estaria se locupletando com recursos que, verdadeiramente, sobre eles, não tinha direito.

Ante o exposto, provado que as condições para gozo do benefício fiscal instituído pelos artigos 485 e 487 do RIR/80 encontram-se presentes nos autos, com o devido conhecimento das autoridades encarregadas de seu controle, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso para determinar a expedição dos competentes Certificados de Investimento em Incentivos Fiscais.

Brasília, 19 de março de 2003

  
RAUL PIMENTEL, Relator