



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

**Processo nº** 13831.000453/2003-56

**Recurso nº** 163.475 Voluntário

**Acórdão nº** **1803-00.871 – 3ª Turma Especial**

**Sessão de** 30 de março de 2011

**Matéria** IRPJ - PERC

**Recorrente** USINA SÃO LUIZ S/A.

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001

PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS (PERC). OPÇÃO POR APLICAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO EM INVESTIMENTOS REGIONAIS. NORMA LEGAL REVOGADA.

Não surte efeito a opção por aplicação do imposto devido em investimentos regionais, materializada em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregue quando não mais vigente norma legal autorizativa.

OPÇÃO POR APLICAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO EM INVESTIMENTOS REGIONAIS. DIREITO ADQUIRIDO. INEXISTÊNCIA.

Não existe direito adquirido enquanto não for formalmente feita a opção por investimentos em Fundos Regionais, senão, meramente, uma expectativa de direito, a depender do exercício da opção e condicionada à consumação desta na vigência da lei.

---

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.

*(assinado digitalmente)*

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Sérgio Rodrigues Mendes.

## Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 82):

Trata-se de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), protocolizado em 11/11/2003, relativo a opção por investimento, exercida na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2000, indeferida sob o fundamento da existência de irregularidades cadastrais, nos termos do que preceitua a Lei nº 9.069, de 1995, art. 60, conforme consta do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais (fl. 02).

Instruem o processo cópias de peças da DIPJ do ano-calendário de 2000, entregue em 12/06/2001, em que figura opção por investimento na área do FINAM, no valor de R\$ 328.458,11 (fls. 03/04).

Intimada a apresentar projeto próprio beneficiário do incentivo, prioritário para o desenvolvimento regional, tal como prescreve o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991, informou que optara por efetuar a aplicação na DIPJ em conformidade com as instruções do Manual de Preenchimento da DIPJ do ano-calendário (fls. 62/63).

O Pedido de Revisão foi indeferido sob a fundamentação de que fora apresentado a destempo. Nas razões de decidir, consignou a autoridade fiscal que o preceptivo legal que permitia opção por incentivo fiscal, regrado pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, e alterado pela Medida Provisória (MP) nº 2.128-9, de 26/04/2001, fora revogado pela MP nº 2.128-10, de 25/05/2001. Arvorou-se na orientação veiculada pela Nota Cosit nº 236, de 26/07/2001, que prescreveu não surtir efeito a opção materializada em DIPJ entregue após a data de publicação da MP 2.128-10.

Notificada, ingressou a contribuinte com a manifestação de inconformidade de fls. 76/77, em que alega que a alteração legislativa trazida pela MP 2.128-10 somente pode surtir efeitos para fatos geradores ocorridos a partir de 25/05/2001, data de sua publicação, estando, portanto, afastado o período compreendido entre 01/01/2000 a 31/12/2000.

Aduziu que entregara a DIPJ e procedera a respectiva opção pelo incentivo fiscal dentro do prazo legalmente previsto. Dessa forma, não poderia ser apenada por legislação superveniente ao encerramento do exercício financeiro, sem desconsiderar a injustiça praticada, dado que empresas que entregaram e fizeram a opção até 24/05/2001 tiveram sua opção homologada.

Requer a recorrente, por fim, a reforma da decisão que indeferiu o seu pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais.

2.

A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 81):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

INCENTIVOS FISCAIS. FINAM. OPÇÃO.

A opção por investimento dá-se por meio de recolhimento aos cofres públicos ou opção quando da entrega da Declaração de Informações Econômico-fiscais (DIPJ). No caso de opção na DIPJ, o prazo expirou em 02/05/2001, com a edição da Medida Provisória nº 2.145, que revogou expressamente a legislação que dispunha sobre a matéria.

Solicitação Indeferida.

3. Cientificada da referida decisão em 17/10/2007 (fls. 104), a tempo, em 07/11/2007, apresenta a interessada Recurso de fls. 105 a 108, instruído com os documentos de fls. 110 a 118, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que, em face do princípio constitucional da irretroatividade, uma Medida Provisória só pode ter aplicabilidade a partir do ano-calendário de sua edição, e nunca em relação a fatos geradores de imposto de renda ocorridos antes daquela data;
- b) que a entrega da DIPJ apenas formaliza um direito que, à luz da lei vigente ao tempo de sua percepção, já é de sua titularidade, ou seja, a opção, no caso, apenas tem o condão de realizar um direito já adquirido, que, em face da Constituição, não poderia jamais ser vulnerado por norma posterior; e
- c) que, no ano-calendário 2000, as regras que determinavam o direito ao incentivo fiscal através da DIPJ constaram da Lei 9.532, de 10/12/1997, tratando-se, portanto, de direito adquirido, líquido e certo.

Em mesa para julgamento.

**Voto**

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

4. Trata-se de decidir se a opção por aplicação do imposto devido em investimentos regionais, materializada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2000, entregue em 12/06/2001, foi obstada pela edição, anterior à data daquela entrega, da Medida Provisória nº 2.128-10, de 25 de maio de 2001, que, simultaneamente, revogou o art. 4º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e supriu os arts. 3º, 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.128-9, de 26 de abril de 2001, que previam a opção em investimentos regionais, a partir do ano-calendário de 2000 até dezembro de 2013, e dispunham sobre os procedimentos de liberação dos recursos aplicados nos Fundos.

5. Entendo que **sim**, pelas razões a seguir alinhavadas.

6. É bem de se ver que, à época da entrega da DIPJ/2001 pela Recorrente, em 12/06/2001 (fls. 3 e 30), **não mais existia previsão legal para opção por aplicação em Fundos Regionais**, seja pela MP nº 2.128-10, de 2001, seja ainda pela Medida Provisória nº 2.145, de 2 de maio de 2001, art. 50, inciso XX.

7. Ressalto, de início, que não se está a ferir qualquer **direito adquirido**, pois não existe este enquanto não for formalmente feita a opção por investimentos em Fundos Regionais. O que existe é, meramente, uma **expectativa de direito**, a depender do exercício da opção e condicionada à consumação desta na vigência da lei.

8. Vale dizer que o Supremo Tribunal Federal (STF), em inúmeras oportunidades, reconheceu a distinção existente entre **direito adquirido** e **expectativa de direito**.

9. Apenas a título de ilustração, registro que, em situação análoga à que está sendo analisada, o STF já reconheceu que a lei nova pode, sim, frustrar meras expectativas de direito:

*EMENTA: 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.*

(RE 226749, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 11/06/2002, DJ 02-08-2002 PP-00084 EMENT VOL-02076-06 PP-01081)

10. Do referido Acórdão, destaco o seguinte trecho, assaz elucidativo:

*Percebo, portanto, que, quando o fato que permitiria o exercício do direito aconteceu [a entrega da declaração com a opção para investimento no Finam, no presente caso], a legislação que o previa há muito já havia sido revogada, não havendo que se falar em direito adquirido.*

11. Tem-se, assim, que a simples apuração de imposto de renda devido não garantiu, a quem quer que fosse, o direito automático de optar pela sua aplicação em investimentos regionais, se já não mais vigorante essa faculdade. Necessária se fazia a exteriorização tempestiva dessa opção.

12. Por outro lado, é impertinente a referência feita pela Recorrente a **fato gerador do imposto de renda**, já que o que se discute aqui é apenas uma possível **aplicação do imposto de renda devido**, sem qualquer reflexo, pois, no fato gerador ou, mesmo, na obrigação tributária desse mesmo imposto.

13. Reitere-se: não se trata, aqui - rigorosamente falando - de **dedução do imposto** ou de **incentivo fiscal**, mas de **aplicação de parte do IRPJ para um Fundo destinado a promover o desenvolvimento do Estado do Amazonas (Finam)**.

14. Também não há que se falar em **retroatividade da Medida Provisória**, pois esta, como sabido, não alcançou aqueles contribuintes que já haviam exercido a opção anteriormente à sua edição, mas, tão somente, **as opções posteriores**.

15. Referida MP não criou, extinguiu, majorou ou reduziu tributo: apenas suprimiu a possibilidade de aplicar parte do imposto de renda devido nos Fundos de Investimentos.

16. Por fim, não procede a menção ao **princípio constitucional da isonomia**, ou alegações de injustiça, já que se está diante de **situações distintas**, a saber: contribuintes que fizeram a opção **antes** e contribuintes que fizeram a opção **depois** do fim da possibilidade da destinação de parte do imposto devido para investimentos regionais.

17. Encerrando, menciono os seguintes **precedentes administrativos**:

Acórdão nº 1401-00.231, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, de 20 de maio de 2010:

*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.*

Acórdão nº 1302-00.225, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 8 de abril de 2010:

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

*Exercício: 2001*

*Ementa: PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS - PERC*

*Até 1º de maio de 2001 as aplicações nos fundos FINOR e FINAM podiam ser exercidas até mesmo pelas pessoas jurídicas que não se enquadravam nas condições do art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991. A partir de 02 de maio de 2001, entretanto, em razão da edição da Medida Provisória nº 2.145/2001 (atuais 2.156-5 e 2.157-5, de 24 de agosto de 2001), tal possibilidade deixou de existir.*

Acórdão nº 1301-00.038, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 12 de março de 2009:

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

*Exercício: 2001*

*Ementa: PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS — PERC*

*Até 1º de maio de 2001 as aplicações nos fundos FINOR e FINAM podiam ser exercidas até mesmo pelas pessoas jurídicas que não se enquadravam nas condições do art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991. A partir de 02 de maio de 2001, entretanto, em razão da edição da Medida Provisória nº 2.145/2001 (atuais 2.156-5 e 2.157-5, de 24 de agosto de 2001), tal possibilidade deixou de existir. A eventual ausência de informações atualizadas acerca da revogação do benefício nas orientações de preenchimento da declaração, não pode dar azo à tese da existência de direito adquirido.*

Acórdãos nºs 193-00.035 e 193-00.066, da Terceira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 16 de dezembro de 2008 e 3 de fevereiro de 2009:

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

*Ano-calendário: 2000*

*Ementa: Incentivo Fiscal - Aplicação do Imposto em Investimentos Regionais - PERC*

*[...].*

*A faculdade do contribuinte em optar pela aplicação de parcela do IRPJ em investimentos regionais, nos termos dos artigos 609,*

*611 e 613 do RIR/99, foi revogada a partir de 03/05/2001, não prevalecendo a indicação nesse sentido feita na DIPJ apresentada após aquela data.*

18. E, ainda, o seguinte **precedente judicial**:

Apelação/Reexame Necessário Nº 2005.71.07.000086-6/RS, de 3 de março de 2010, da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

*TRIBUTÁRIO. IRPF. CONTRIBUIÇÃO AO FINAM. NATUREZA JURÍDICA. MP Nº 2.145/2001. REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. VIOLAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.*

*1. Os valores destinados ao fundo de desenvolvimento da Amazônia - FINAM não possuem natureza jurídica de incentivo fiscal, nem tampouco podem ser abstraídos do imposto de renda. Trata-se de parcela do imposto de renda devido pela pessoa jurídica que pode ser destinada ao fundo de desenvolvimento regional.*

*2. A MP nº 2.145/2001, quando suprimiu o direito de destinar parte do IRPJ ao fundo de desenvolvimento da Amazônia - FINAM, não criou, extinguiu, majorou ou reduziu tributo. Por não ter criado, extinto, majorado ou reduzido tributo, não há falar em ofensa ao princípio da anterioridade, insculpido no art. 150, inc. II, letra "b", da CF/88.*

### **Conclusão**

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes