



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002692/2007-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.201 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de julho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIELO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

PERC. PRAZO PROCESSUAL.

RECURSO ESPECIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático distinto, concernente à contagem do prazo para apresentação de PERC frente a prova de ciência do extrato ao sujeito passivo, diversamente do recorrido, no qual esta prova não consta nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Carlos Henrique de Oliveira que votaram pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.201 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13896.002692/2007-10

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-002.023, na sessão de 5 de maio de 2016, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PERC/FINAM. ANO-CALENDÁRIO 2002. TEMPESTIVIDADE. DECADÊNCIA. ARTIGO 168 CTN

O prazo decadencial do direito de formular o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) tem início na data da entrega da DIRPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme artigo 168 do CTN,

DESNECESSIDADE JULGAMENTO CONJUNTO

Não há necessidade de julgamento conjunto entre o processo de nº 13896002546/2007-94 e o presente processo, devendo este seguir seu curso normal, de forma que a Unidade Preparadora faça a análise do mérito do pedido do contribuinte

O litígio decorreu do não conhecimento de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC (e-fls. 12/17), relativa a aplicação no FINAM exercida para o ano-calendário 2002, em razão de sua intempestividade (e-fls. 179/180). Esta Conselheira, à época julgadora e Presidente da 5ª Turma da Julgamento da DRJ/Campinas, relatou a decisão de 1ª instância que indeferiu a manifestação de inconformidade, endossou o entendimento da Unidade de Origem no sentido de que a Contribuinte deveria ter procurado a Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais até 30/09/2005, evidenciando-se a intempestividade do PERC apresentado em 18/12/2007 (e-fls. 282/289). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afirmou a tempestividade do PERC porque apresentado antes do prazo prescricional para restituição ou compensação do indébito, dando provimento parcial ao recurso voluntário *para afastar a intempestividade do PERC apresentado, e determinar o seu regular processamento pela Unidade Preparadora, para que ela possa analisar o mérito do pedido* (e-fls. 422/427). No voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, consignou-se, também, que:

Por fim, com referência ao pedido formulado pela recorrente de conexão entre o presente processo e o de nº 13896002546/2007-94, penso que não lhe assiste razão, pois o presente processo não depende do julgamento daquele, de forma que este possa seguir curso normal sem qualquer interferência.

E com relação à afirmação da recorrente no sentido de que nestes autos não constam provas de sua intimação acerca do extrato de indeferimento relativo à aplicação no FINAM, mas apenas registro de Ar, sem qualquer indicação do motivo do seu envio (fls. 276), realmente, tal documento não fornece segurança de que o Ar se refere à intimação do mencionado extrato de indeferimento. Porém, analisando os autos do processo nº 13896002546/2007-94, que também fui relator, em especial às fls. 70 e seguintes daqueles autos, verifiquei que além de constar o Ar mencionado, que é o mesmo juntado a estes autos, ainda se vê cópia atrelada ao referido Ar do documento denominado "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO — EXCESSO DE APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS (FINAMFINORFUNRES) EM DETRIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA", que demonstra o motivo da intimação.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 12/05/2016 (e-fl. 428) e em 31/05/2016 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 429/444 no qual a

Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 446/450, do qual se extrai:

“Prazo para interposição de PERC”

Decisão recorrida:

PERC/FINAM. ANO-CALENDÁRIO 2002. TEMPESTIVIDADE. DECADÊNCIA. ARTIGO 168 CTN.

O prazo decadencial do direito de formular o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) tem início na data da entrega da DIRPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme artigo 168 do CTN.

[...].

Conforme posto em relatório, trata-se de recurso contra a decisão de primeiro grau que indeferiu o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC/FINAM, relativo ao ano-calendário 2002, sob o argumento de intempestividade.

A manifestação de inconformidade, rejeitada pela decisão recorrida, foi motivada pelo indeferimento do pedido do contribuinte, através do Despacho DRF/BRE/SEORT nº 183/2008, fls. 179, sob a alegação de que tal pedido era intempestivo, visto que apresentado em 28/12/2007, quando o prazo limite era a data de 30/06/2006.

O tema ora examinado não é inédito e já foi apreciado por este Conselho por diversas oportunidades, onde predomina o entendimento de que o prazo do art. 168 do CTN é o que melhor se harmoniza ao presente caso.

Segundo esta linha de raciocínio, que passo a adotar, 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 Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, deve ser respeitado o prazo quinquenal previsto para o pedido de restituição ou compensação de tributos (Ac. 103-20.784; 103-20.902; 103-21.095 e 107-06.774).

Neste sentido, vejamos exemplos de ementário colhidos, inclusive desse Colegiado, conforme a seguir transcrito:

[...].

Trago à colação, ainda, como suporte para decidir a presente questão, trecho do voto da Ilustre Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, no Ac. 103-20.784, de 05-12-01, nos seguintes termos:

[...].

Acresce-se a isso o fato de estarmos diante da análise de uma perda da pretensão do contribuinte de solicitar a revisão de aplicação em incentivos fiscais, cujo direito deve ser exercido durante certo período, o que, sem dúvidas, nos remete ao conceito do instituto da decadência.

E ao se falar em decadência, não podemos nos afastar da norma constitucional que diz que apenas lei complementar pode dispor sobre decadência em matéria de direito tributário, conforme estabelece o artigo 146, III, ‘b’, da CF, e, por isso, qualquer outra norma, que não seja lei complementar, não poderá disciplinar essa matéria.

Dessa forma, em sede de conclusão, entendo que o prazo decadencial do direito de discutir a opção pela aplicação em incentivos fiscais, devidamente formalizado, tem início na data da entrega da DIRPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme prevê o artigo 168 do CTN.

Acórdão paradigma nº CSRF/01-05.754, de 2007:

PERC - NORMA 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.

[...].

Trata o presente processo da apreciação de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais — PERC relativo ao período-base de 1991, exercício de 1992, em razão de a Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais relativa ao Fundo de Investimentos da Amazônia — FINAM ter sido efetivada com divergência de valor.

[...].

Cientificada da decisão do Conselho de Contribuintes, a contribuinte interpõe recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com supedâneo no art. 32, II, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria nº 55/98, contra a decisão proferida em segunda instância administrativa, alegando dissídio jurisprudencial quanto ao prazo do PERC. No acórdão recorrido, a Câmara entendeu que o prazo para ingressar com o PERC seria de 30 dias, previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, decisão que diverge daquela expressa no acórdão nº 107-07.702, que expressou a posição de inexistir prazo específico para se pleitear a revisão de extrato de aplicação em incentivos fiscais modificados pela SRF, adotando-se por analogia a regra do art. 168 do CTN.

[...].

A questão posta ao conhecimento do Colegiado cinge-se em identificar qual a regra aplicável na definição do prazo legal para interposição do pedido de revisão da ordem de emissão de incentivos fiscais — PERC. A decisão recorrida utiliza o prazo previsto no Decreto nº 70.235/72, enquanto o aresto paradigma sustenta o prazo de cinco anos previsto no artigo 168 do CTN para restituição de tributos.

[...].

O Extrato propicia ao contribuinte as condições para exercício do seu direito de defesa e consequente manifestação da sua inconformidade ao órgão local da Secretaria da Receita Federal quanto aos itens eventualmente alterados em consequência da revisão realizada. O instrumento adequado para a manifestação é o PERC, em que o interessado recorre do indeferimento a sua opção formalizada.

[...].

Ressalte-se que, alterando minha posição esposada no julgado que serviu de paradigma para o recurso especial, não vislumbro também a possibilidade de se empregar o prazo do art. 168 do CTN para a apresentação do PERC. 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.

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o prazo decadencial do direito de formular o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) tem início na data da entrega da DIRPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme artigo 168

do CTN, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º CSRF/01-05.754, de 2007) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *não vislumbro também a possibilidade de se empregar o prazo do art. 168 do CTN para a apresentação do PERC*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

A PGFN argumenta que a decisão recorrida também diverge do entendimento fixado no paradigma n.º 1302-000.522, e, no mérito discorda da aplicação do art. 168 do CTN para definição do prazo para apresentação do PERC, invocando o art. 15, § 5º, do Decreto-Lei n.º 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei n.º 1.752/79, e observando que:

Conforme se depreende do despacho de fls. 179, cuja motivação adstringiu-se à tempestividade da protocolização do pedido, devia o contribuinte dirigir-se tempestivamente à unidade da então SRF à qual estava jurisdicionado, formalizando o competente PERC, a fim de resguardar seus direitos.

Portanto, o próprio extrato já advertia o contribuinte tanto da necessidade de comparecimento à Receita Federal, a fim de esclarecer eventuais divergências entre os valores lá consignados e os valores de sua declaração de rendimentos, como também indicava a base legal quanto ao prazo concedido para tal providência.

Ora, se o acórdão hostilizado recorreu à analogia para aplicar o prazo estipulado no art. 168 do CTN, porque não aplicar com fulcro no mesmo fundamento – analogia – o art. 15, § 5º, do Decreto-Lei n.º 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.752/79?

Em contraposição à tese que defende a aplicação, por analogia, do prazo do art. 168 do CTN, como prazo para apresentação do PERC, o **acórdão n.º 1802-00.331** proferido nos autos do processo administrativo n.º 16327.003943/2003-01, cujo voto condutor foi autoria do Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, expõe as deficiências desse entendimento. Vejamos:

[...]

Ora, data vênia, diante das inconsistências da tese encampada pelo acórdão recorrido perfilhadas pelo voto do il. Conselheiro José Corrêa, demonstrando à exaustão a diversidade das situações jurídicas ilustradas, conclui-se de pronto pelo afastamento da tese que aplica por analogia o prazo disposto no art. 168 do CTN.

Como consequência, mais uma vez, diante do conceito mesmo de analogia, o qual insere-se numa das formas de integração da legislação, cujo uso é admitido na seara tributária, com algumas cautelas, nos termos do art. 108 do CTN, e cujo conceito circunscreve-se em integrar a lei mediante a aplicação da norma a situação de fato nela não prevista, embora semelhante àquela a qual a lei se refere expressamente.

Em primeiro lugar, dúvidas não há quanto à necessidade de integração, uma vez que até mesmo o acórdão recorrido reconhece o silêncio da norma a respeito do prazo de apresentação do PERC. Sendo assim, porque não recorrer ao artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei n.º 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei n.º 1.752/79 que trata de situação similar ao objeto de discussão? Que se trata de situação diversa não há dúvidas. Porém o que se discute é a semelhança entre as situações confrontadas (artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei n.º 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei n.º 1.752/79 x prazo para apresentação do PERC).

Subsidiariamente, cogitando da aplicação do prazo previsto no Decreto n.º 70.235/72, aduz que:

Contudo, o PERC somente foi apresentado perante a autoridade fazendária competente em **28/12/2007**, muito após, seja considerado o prazo de 30 (trinta) dias a contar da emissão e conhecimento do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais (Decreto n.º

70.235/72, art. 15), seja considerado o prazo disposto no artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.752/79 (30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção – data da entrega da DIPJ).

Assim, seja sob qual prisma se observe a questão posta, aplicando-se ou o prazo estipulado no artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.752/79, seja aplicando-se o prazo prescrito pelo Decreto nº 70.235/72, art. 15 (contando-se os trinta dias a partir da ciência do Extrato), o fato é que a apresentação do PERC pelo contribuinte foi intempestiva.

Enfatiza, porém, os fundamentos do Acórdão nº 105-14.196, referidos na decisão de 1ª instância, em favor do prazo final como sendo 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção, e conclui:

Por todo o exposto, requer a União seja considerada intempestivo o PERC, considerando-se o prazo previsto no artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.752/79, ou, subsidiariamente, o prazo prescrito pelo Decreto nº 70.235/72, art. 15 (trinta dias a contar da ciência do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais).

Pede, assim, que o recurso especial seja provido para *reformular o r. acórdão recorrido, restaurando-se a decisão de primeira instância administrativa em sua integralidade*.

Cientificada em 22/06/2017 (e-fls. 455), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 30/06/2017 (e-fls. 456/465), rejeitados conforme despacho às e-fls. 514/518. Apresentou, também, contrarrazões em 11/07/2017 (e-fls. 475/510) nas quais expõe que somente teve conhecimento do não reconhecimento de sua opção pelo incentivo quando cientificada, em 18/12/2007, de lançamento exigindo a diferença de IRPJ no ano-calendário 2002.

Observa que apresentou três argumentos autônomos e suficientes em recurso voluntário para comprovar a tempestividade do PERC: i) ausência de lei fixando prazo para apresentação do PERC; ii) necessária observância do prazo prescricional do art. 168 do CTN; e iii) ausência de juntada aos autos do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais) e ausência de prova do termo *a quo* para apresentação do PERC. No acórdão recorrido, além de acolhida a pretensão de aplicação do prazo do art. 168 do CTN, também foi consignado *que o AR juntado aos autos realmente não traz a informação do conteúdo do documento que teria sido encaminhado para a Recorrida*. Acrescenta que nele haveria referência a “Demonstrativo de Apuração”, claramente não referindo ao “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais”. Registra que opôs embargos de declaração para esclarecer este ponto.

Discorda do entendimento exposto pela PGFN, inicialmente defendendo que o recurso especial não seja conhecido porque pautado na premissa fática equivocada, pois o “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” não está juntado aos autos e não há prova de seu recebimento pela Contribuinte, e os paradigmas indicados não se prestariam a comprovar o dissídio jurisprudencial neste contexto.

No mérito, entende que o recurso especial não merece provimento porque: *(a) a ausência de juntada aos autos do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” e ausência de prova de que a Recorrida eventualmente teria recebido referido documento, de modo que, em qualquer hipótese, o PERC é tempestivo; e (b) a necessária observância do prazo quinquenal previsto no artigo 168 do CTN*.

Reporta, entendimento desta Turma, no Acórdão nº 9101-001.412 no sentido de que, *não havendo prova do recebimento do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” pelo contribuinte (como é exatamente a hipótese dos autos), o PERC deve ser considerado*

tempestivo. Destaca a importância do referido extrato para o exercício de seu direito de defesa, salienta que não teria obrigação de *procurar saber se teria havido (ou não) o reconhecimento do incentivo fiscal declarado em sua DIPJ* e observa que a aplicação do Decreto nº 70.235/72 ao caso dependeria de lei específica, e conclui que na ausência de disposição legal expressa, *o prazo para a apresentação do PERC deve ser o prazo quinquenal previsto no art. 168 do CTN*, ou, ainda, *o prazo quinquenal previsto pelo artigo 1º do Decreto nº 20.910/32*.

Pede, assim, que o recurso fazendário não seja conhecido ou, na remota hipótese de o ser, que lhe seja negado provimento.

Cientificada da rejeição dos embargos em 13/10/2017, a Contribuinte apresentou *pedido de reexame de admissibilidade* do recurso especial da PGFN (e-fls. 526/533), apontando erro de fato, na medida em que na rejeição dos embargos consignou-se que *a decisão embargada considerou expressamente o fato de não haver prova da ciência do extrato de indeferimento relativo à aplicação no FINAM*, e o recurso especial está amparado na premissa de que a Contribuinte *teria recebido o “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais”*. Em consequência, os acórdãos apresentados tratariam de situação fática distinta.

O pedido foi indeferido nos termos do despacho de e-fls. 539/541:

De início, cumpre esclarecer que inexistente previsão regimental para pedido de reexame de admissibilidade de recurso especial, quer seja formalizado pela Recorrente, quer seja pela Recorrida.

Além disso, nem mesmo o alegado “erro de fato” se identifica.

É que o interessado aduz que, consoante reiterado no despacho que rejeitou seus embargos, não há prova nos autos de recebimento do “Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais”, a evidenciar a dessemelhança com as circunstâncias fáticas que, nos paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional (Acórdão CSRF nº 01-05.754 e Acórdão nº 1302-000.522), ensejaram a conclusão de que o prazo para a apresentação do PERC não poderia ser regido pelo art. 168 do CTN.

Todavia, no exame de admissibilidade dos embargos, *em face de alegadas omissão e obscuridade, ligadas, em síntese, a Ausência de juntada aos autos do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” e a Ausência de prova de que a Embargante eventualmente teria recebido referido documento*, consignou-se que:

[...]

Vislumbra-se, nestes termos, diversamente do que entende o interessado, que a ausência do extrato referido foi considerada suprida pela evidente ciência, ao sujeito passivo, do “Demonstrativo de apuração - Excesso de aplicação em incentivos fiscais (FINAN-FINOR-FUNRES) em detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica”, aspecto suficiente para evidenciar a similitude fática para fins de contagem do prazo para apresentação do PERC na hipótese do sujeito passivo ter conhecimento do excesso de aplicação apurado.

Registre-se, ainda, que o interessado já havia alegado em contrarrazões a necessidade de não conhecimento do recurso fazendário em razão da ausência de juntada aos autos do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais”, de modo que caberá à 1ª Turma da CSRF apreciar este argumento na preliminar de conhecimento do recurso especial.

Assim, infirmada a alegação de erro de fato no exame de admissibilidade do recurso fazendário, descabe qualquer saneamento na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual INDEFIRO o pedido de retificação do exame de admissibilidade.

Encaminhem-se os autos à origem para ciência ao sujeito passivo, com posterior retorno ao CARF para distribuição e julgamento pela 1ª Turma da CSRF do recurso especial da Fazenda Nacional, já admitido (fls. 446/450) e contrarrazoado (fls. 475/510).

A Contribuinte foi cientificada desta decisão em 15/12/2017 (e-fl. 545).

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Viviane Wagner, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Constatado que o exame de admissibilidade se limitara a analisar o primeiro paradigma indicado, os autos retornaram à Presidência da 3ª Câmara que editou despacho complementar do qual destaca-se (e-fls. 555/557):

4. Afirma-se, em síntese, que, enquanto o acórdão recorrido aplicou por analogia o art. 168 do CTN à espécie, o paradigma, diversamente, entendeu que o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, em caso análogo, deve ser formalizado no prazo previsto no 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.

5. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes [*termo inicial para Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais / prazo estabelecido para a impetração do Pedido de Revisão da Ordem de Emissão dos Incentivos Fiscais (PERC)*], chegou-se a conclusões distintas.

6. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o prazo decadencial do direito de formular o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) tem início na data da entrega da DIRPJ e termina no quinto ano subsequente, conforme artigo 168 do CTN, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-000.522) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que 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 expirado o prazo conferido pela lei, desaparecimento do direito de agir.

7. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Cientificada do exame complementar em 12/07/2021 (e-fls. 561), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 22/07/2021 (e-fls. 565/598), nas quais reitera as alegações anteriores e, especificamente em relação ao paradigma analisado, reafirma a dessemelhança com o acórdão recorrido porque:

40. Da mesma forma, e conforme se constata do voto condutor do v. Acórdão nº 1302-000.522 indicado como “paradigma” pela Fazenda Nacional, a situação fática analisada também é bem diferente do caso concreto, pois naquela situação o contribuinte foi devidamente intimado do “Extrato de Aplicações de Incentivos Fiscais” (o que, frise-se, não ocorreu no caso concreto). Confira-se:

“2.1.2 Por meio do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais IRPJ/2001, ano calendário 2000, recebido em 14.08.2003 (Aviso de Recebimento de fls. 56 e 57), a empresa teve sua opção rejeitada, visto que incidiu na ocorrência 14 (CONTRIBUINTE COM PENDÊNCIAS JUNTO AO FGTS). Conforme informação constante do processo nº 11080.0102821200540, doc. de fl. 02, não houve solicitação, por parte do interessado, de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, dentro do prazo legal, que, no ano-calendário de 2000, foi até 28.11.2003, conforme ADE/CORAT/052, de 30-07-2003; (...)

Ainda que a expressão **EXCESSO DE DESTINAÇÃO AO FINAM** não seja de todo apropriada, eis que sugere o acolhimento de parcela de aplicação, a descrição acima é de clareza solar em relação aos seguintes aspectos:

1. a contribuinte teve a sua opção pela aplicação de parcela do imposto no **FINAM** rejeitada;

2. a rejeição em referência se deu em virtude da constatação de pendências junto ao FGTS;

3. apesar de devidamente cientificada do fato (rejeição da opção), a contribuinte não impetrou, no prazo devido, pedido de revisão;

4. além do art. 60 da Lei nº. 9.069/95, expressamente citado no auto de infração (fls. 03), foi feita referência à alínea “c” do art. 27 da Lei nº. 8.036, de 1990, que trata especificamente do FGTS;

5. todos os pagamentos efetuados por meio de documento de arrecadação com código específico para o FINAM (6692 e 7933) foram considerados como subscrição voluntária para o referido Fundo.” (destaques da **Recorrida**)

41. Assim, os acórdãos indicados como paradigmas não se prestam para comprovar o dissídio jurisprudencial, de modo que, por mais este motivo, o Recurso Especial não deve ser conhecido.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário especialmente porque pautando em premissa fática equivocada, vez que o “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” não está juntado aos autos e o aviso de recebimento referido corresponderia, na verdade, à ciência do lançamento decorrente do excesso de destinação por não reconhecimento da aplicação incentivada.

Recentemente este Colegiado se manifestou acerca do primeiro paradigma aqui apontando e admitido para caracterização da divergência, conforme assim consignado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.320¹, de lavra desta Conselheira:

O acórdão nº CSRF/01-05.754, indicado como paradigma pela PGFN (o segundo foi descartado por ser do mesmo Colegiado), possui a seguinte ementa:

PERC - NORMA 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. *(destacou-se)*

A ementa destacada acima evidencia o que consignado no voto condutor da decisão paradigmática, qual seja, que se tinha conhecimento da data da ciência pelo sujeito passivo do extrato de aplicações emitido pela Receita Federal.

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os conselheiros Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

No recorrido, como bem se observa dos autos, não há esta data para realizar o confronto das teses, o que faria surgir uma terceira situação, não aventada no paradigma trazido pela PGFN – inexistência da data da ciência em contraposição a data limite constante no extrato de aplicações, conferindo ao contribuinte o prazo até 29/09/2006 para a apresentação das inconsistências descritas no respectivo extrato.

As situações fáticas são diversas. Sequer são similares. Não há como confrontar e tratar de tempestividade sem as datas de ciência respectivas. Faltando uma delas, o teste de aderência não subsiste.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistente tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER da primeira matéria – (in) tempestividade do PERC – apresentada no recurso especial interposto pela PGFN.

De fato, a partir do referido paradigma, para afirmar a intempestividade do PERC seria necessário não só afastar a aplicação do art. 168 do CTN, como também haver prova de que sua apresentação se deu depois de 30 (trinta) dias da ciência do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais”.

No presente caso, a PGFN afirma o dissídio jurisprudencial destacando a aplicação do Decreto nº 70.235/72 na ementa do paradigma e seu voto condutor que entende inaplicável o art. 168 do CTN, concluindo que:

Portanto, clara a divergência jurisprudencial apontada. A uma, porque a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aduziu que o “**Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais**” é documento hábil a dar ciência ao contribuinte do resultado do processamento do incentivo fiscal, não tecendo qualquer ressalva a respeito. A duas, porque o instrumento de contestação cabível contra o não reconhecimento do incentivo fiscal é o PERC. E, por fim, que o prazo a ser aplicado para a apresentação do PERC é o previsto pelo Decreto nº 70.235/72 (PAF), art. 15, ou seja, 30 (trinta) dias após a ciência, consubstanciada no recebimento ou conhecimento do referido Extrato.

E, de fato, como apontado no acórdão recorrido:

E com relação à afirmação da recorrente no sentido de que nestes autos não constam provas de sua intimação acerca do extrato de indeferimento relativo à aplicação no

FINAM, mas apenas registro de Ar, sem qualquer indicação do motivo do seu envio (fls. 276), realmente, tal documento não fornece segurança de que o Ar se refere à intimação do mencionado extrato de indeferimento. Porém, analisando os autos do processo nº 13896002546/2007-94, que também fui relator, em especial às fls. 70 e seguintes daqueles autos, verifiquei que além de constar o Ar mencionado, que é o mesmo juntado a estes autos, ainda se vê cópia atrelada ao referido Ar do documento denominado "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO — EXCESSO DE APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS (FINAM-FINOR-FUNRES) EM DETRIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA", que demonstra o motivo da intimação.

Em razão da rejeição dos embargos de declaração, referida decisão restou integrada pelo que assim consignado no despacho de e-fls. 514/518:

Objetivamente, ao contrário do que afirma o embargante, a decisão embargada considerou expressamente o fato de não haver prova da ciência do extrato de indeferimento relativo à aplicação no FINAN, mormente quando assinala: "(...) realmente, tal documento não fornece segurança de que o AR se refere à intimação do mencionado extrato de indeferimento (...)". E, na linha de argumentação, o colegiado expôs como elemento suficiente de suporte ao seu convencimento de que o contribuinte possuía as informações adequadas, o documento denominado "Demonstrativo de apuração — Excesso de aplicação em incentivos fiscais (FINAN-FINOR-FUNRES) em detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica", considerando que as informações ali contidas bastam para os exames e conclusões, deixando claro o caráter supletivo deste documento, e não substitutivo. Além disso, ao tempo em que relator indica precisamente que esse documento é de conhecimento do embargante, também afasta a imprescindibilidade de discussão a respeito da cientificação ou não do extrato de indeferimento, uma vez que o recurso voluntário foi provido tão somente para reconhecer a tempestividade do PERC.

O pronunciamento da Turma Julgadora acerca de toda e qualquer circunstância ou particularidade relativa a ponto ou tema levantado em sede de recurso voluntário, quando desnecessária para a formação de juízo, não faz sentido se sua ausência não afeta o resultado da decisão.

A propósito, há jurisprudência pacífica no sentido de que o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos suscitados pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para sustentar sua decisão.

Nestes termos, portanto, o Colegiado *a quo* apenas afirmou que a Contribuinte conhecia os motivos do excesso de aplicação em incentivos fiscais, apesar da dúvida quanto à ciência por meio do aviso de recebimento juntado aos autos, e isto porque tal constatação bastava para afirmar a tempestividade do PERC na forma do art. 168 do CTN e remeter os autos para análise do pedido pela Unidade de Origem.

De outro lado, porém, não há a assertiva em desfavor da Contribuinte que permita assemelhar este caso ao tratado no paradigma nº CSRF/01-05.754, no qual, desde o julgamento do recurso voluntário, fora afirmada a apresentação do PERC quando ultrapassados 30 (trinta) dias ciência do “Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais” ao sujeito passivo. Veja-se que a própria PGFN, ao afirmar a inobservância do prazo do Decreto nº 70.235/72, no presente caso, não reporta a data de ciência como termo inicial para a contagem deste prazo:

Portanto, restam afastadas no caso concreto, à luz do entendimento acima exposto, quaisquer ressalvas à aplicação do prazo de 30 (trinta) dias estipulado no Decreto nº 70.235/72, como prazo aplicável, por analogia, para a apresentação do PERC.

Como conclusão, decorridos mais de 30 (trinta) dias do recebimento pelo contribuinte do "**Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais**" sem a apresentação do respectivo PERC dentro desse prazo, deve ser mantida a conclusão externada pela DRF e

encampada pela DRJ de origem, mantendo-se o indeferimento do pedido de revisão em face de sua intempestividade.

Contudo, o PERC somente foi apresentado perante a autoridade fazendária competente em **28/12/2007**, muito após, seja considerado o prazo de 30 (trinta) dias a contar da emissão e conhecimento do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais (Decreto n.º 70.235/72, art. 15), seja considerado o prazo disposto no artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei n.º 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei n.º 1.752/79 (30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder e opção – data da entrega da DIPJ).

Assim, seja sob qual prisma se observe a questão posta, aplicando-se ou o prazo estipulado no artigo 15, § 5º, do Decreto-Lei n.º 1.376/74, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei n.º 1.752/79, seja aplicando-se o prazo prescrito pelo Decreto n.º 70.235/72, art. 15 (contando-se os trinta dias a partir da ciência do Extrato), o fato é que a apresentação do PERC pelo contribuinte foi intempestiva.

Aplica-se aqui, portanto, o mesmo entendimento expresso no Acórdão n.º 9101-005.320, para rejeitar o paradigma n.º CSRF/01-05.754.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão n.º 1302-000.522), embora tenha sido editado em face de lançamento de ofício decorrente de excesso de destinação ao FINAM, e não de exame de PERC, também se tem que a definitividade do que consignado no Extrato de Aplicações de Incentivos Fiscais decorreu da prova de o sujeito passivo ter sido dele cientificado, sem a tempestiva apresentação de PERC. Veja-se o que consta de seu voto condutor:

Ainda que a expressão EXCESSO DE DESTINAÇÃO AO FINAM não seja de todo apropriada, eis que sugere o acolhimento de parcela de aplicação, a descrição acima é de clareza solar em relação aos seguintes aspectos:

1. a contribuinte teve a sua opção pela aplicação de parcela do imposto no FINAM rejeitada;
2. a rejeição em referência se deu em virtude da constatação de pendências junto ao FGTS;

3. apesar de devidamente cientificada do fato (rejeição da opção), a contribuinte não impetrou, no prazo devido, pedido de revisão;

4. além do art. 60 da Lei n.º. 9.069/95, expressamente citado no auto de infração (fls. 03), foi feita referência à alínea “c” do art. 27 da Lei n.º. 8.036, de 1990, que trata especificamente do FGTS;

5. todos os pagamentos efetuados por meio de documento de arrecadação com código específico para o FINAM (6692 e 7933) foram considerados como subscrição voluntária para o referido Fundo.

O valor de R\$ 259.620,06, que corresponde ao imposto derivado de tal infração, é facilmente identificado no quadro de fls. 07, e resulta da recomposição da apuração do imposto a pagar a partir do cômputo das infrações (redução da estimativa e dos valores destinados ao FINAM).

Assim, o total submetido ao lançamento de ofício, conforme tabela de fls. 07 (R\$ 1.809.635,16), nada mais é do que a soma das infrações apuradas (R\$ 1.550.015,09 + R\$ 259.620,06), desprezados eventuais arredondamentos.

Nesse contexto, não vejo como acolher o argumento da Recorrente no sentido de que a metodologia adotada pela Fiscal tornou incompreensível a infração imputada. *(negrejou-se)*

No trecho anterior, ao reproduzir o Relatório da Ação Fiscal, tem-se no voto condutor do paradigma que:

2.1.2 Por meio do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais IRPJ/2001, ano-calendário 2000, **recebido em 14.08.2003 (Aviso de Recebimento de fls. 56 e 57)**, a empresa teve sua opção rejeitada, visto que incidiu na ocorrência 14 (CONTRIBUINTE COM PENDÊNCIAS JUNTO AO FGTS). Conforme informação constante do processo nº 11080.01028212005-40, doc. de fl. 02, não houve solicitação, por parte do interessado, de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, dentro do prazo legal, que, no ano-calendário de 2000, foi até 28.11.2003, conforme ADE/CORAT/052, de 30072003; *(negrejou-se)*

É certo que referido paradigma traz consignado que:

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.

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.

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.

Contudo, na medida em que o caso sob análise no paradigma constava com prova da ciência do Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais ao sujeito passivo, não é possível inferir que o Colegiado que o proferiu decidiria da mesma forma frente à alegação do sujeito passivo de que não recebera referido extrato. Adicione-se, ainda, que o paradigma deduz mais um argumento para rejeitar a opção pelo incentivo fiscal, ainda que se admitisse discutível a negativa expressa no Extrato de Aplicações de Incentivos Fiscais:

Não obstante, destaco que, ainda que assim não fosse, isto é, se admitida a possibilidade de discutirmos, nesta fase processual, o motivo que levou à rejeição da opção feita pela Recorrente (irregularidade junto ao FGTS), inexistem nos autos elementos capazes de tornar insubsistente a razão do lançamento tributário.

[...]

Não identifico, nos autos, as GFIPs referenciadas pela Recorrente.

Vê-se, pois, que ainda que se ultrapasse a questão da natureza jurídica do prazo estabelecido para a impetração do Pedido de Revisão da Ordem de Emissão dos Incentivos Fiscais (PERC), se preclusivo ou não, a Recorrente, apesar de defender o restabelecimento da fase para discutir a glosa da sua opção, não traz ao processo comprovação da inexistência do motivo que ensejou a constituição do crédito tributário.

Logo, tem razão a Contribuinte quando aponta a dessemelhança entre os acórdãos comparados, devendo subsistir o acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário *para afastar a intempestividade do PERC apresentado, e determinar o seu regular processamento pela Unidade Preparadora, para que ela possa analisar o mérito do pedido.*

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora