



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001820/2004-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.378 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente BANCO SAFRA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

EMENTA ELABORADA PARA OS FINS DO ART. 63, § 8º, DO ANEXO II DO RICARF. PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS PERC. INAPLICABILIDADE DO ART. 168 DO CTN E DO ART. 15, § 5º, do Decreto-Lei de nº 1.376/74 (com a redação dada pelo citado DL 1.752/79).

O PERC tem natureza jurídica procedimental e conforma etapa processual exurgida a partir da lide instaurada pela recusa fazendária, total ou parcial, à pretensão dos contribuintes de se valerem dos incentivos fiscais regionais. E como tal, o prazo franqueado para a sua prática assume o caráter preclusivo, e não prescritivo ou decadencial, afastando-se, assim, a aplicação dos preceitos do art. 168 do CTN (que se volta para prática de ato tendente ao reconhecimento de um direito e se reveste, pois, de natureza material).

Também não se aplica ao PERC, o prazo previsto pelo art. 15, § 5º, do Decreto-lei 1.376/74, mormente porque este preceito não trata deste pedido, mas de fato outro que antecede o próprio ato motivador do PERC.

Neste passo, impõe-se, aqui, a aplicação do art. 15 do Decreto 70.235/72, ainda que por analogia, conforme jurisprudência assente nesta Câmara Superior.

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 negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões 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, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial de Divergência interposto por Banco Safra S/A em face do acórdão de nº 1301-002.612, proferido em 19 de setembro de 2017. Por meio deste aresto, o Colegiado *a quo* negou provimento ao apelo voluntário então interposto, tendo, na ocasião, recebido a seguinte ementa:

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

O PERC deve ser apresentado dentro do prazo de trinta dias contados da data do recebimento do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Nos casos em que a própria Administração Tributária concede prazo maior, aplica-se o prazo por ela estabelecido, sob pena de intempestividade.

A ementa acima, diga-se, praticamente resume o caso. De fato, a interessada havia manifestado a sua opção pela destinação de seu imposto ao FINAM por meio de sua DIPJ/2002 (ano-calendário 2001) e cujos respectivos incentivos não teriam sido reconhecidos pela Receita Federal (Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais juntado à e-fl. 7, de cujo o qual, a empresa teve ciência em 26 de maio de 2004).

Em face desta informação, a insurgente apresentou, em 17 de dezembro daquele mesmo ano de 2004, o seu PERC.

Este pedido, vejam bem, não foi admitido (conhecido) pela Unidade de Origem sob a alegação de que, na forma do art. 1º, § 5º, do Decreto-lei 1.752/79, o prazo final para a respectiva apresentação teria findado em 30/09/2004 (v. despacho decisório de e-fls. 91/93).

Contra a decisão acima foi manejada a competente manifestação de inconformidade que, por sua vez, foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita de Julgamentos de São Paulo – DRJ/SPO -, pelos mesmos fundamentos já deduzidos pela citada Autoridade Administrativa da Receita Federal. Esta, diga-se, acrescentou, apenas, que o contribuinte fora advertido de que o seu prazo final seria aquele mencionado alhures (30/09/2004).

Em suas razões recursais, a empresa trouxe um novo argumento, premendo pela observância do prazo de 5 anos contados a partir da data em que, porventura, ocorrido o pagamento antecipado. Defendeu, assim, a aplicação, por analogia, dos preceitos do art. 168 do

Código Tributário Nacional - CTN - para fins de verificação do prazo final para a apresentação do PERC.

E, tal qual já apontado, quando a querela chegou a este Conselho, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos decidiu por manter a decisão de primeira instância ainda que, todavia, segundo um outro argumento até não aventado e exposto na ementa supra transcrita. Isto é, para o Colegiado *a quo*, para casos como o em exame, as empresas deveriam observar, também por analogia, a regra encartada no art. 15 do Decreto 70.235/72, dada a natureza procedimental/formal do PERC (afastando-se, pois, tanto o fundamento adotado pela Unidade de Origem e encampado pela DRJ, como, também, a aplicação dos preceitos do art. 168 do CTN). Assim, segundo o acórdão recorrido, o pedido deveria ter sido oposto dentro prazo de 30 dias contados da ciência do Extrato já referenciado anteriormente.

Cientificada do teor daquele julgamento em 26/01/2018 (e-fl. 156), a interessada interpôs o seu recurso especial em 02/02/2018 (e-fl. 157), em cujas razões de insurgência apontou para a ocorrência de dissídio jurisprudencial acerca da matéria “*prazo para apresentação de PERC*”. Para tanto, indicou como paradigmas os acórdãos de nºs 1402-002.349 e 1302-001.543. Reproduzo, a seguir, as ementas destes julgados:

Acórdão nº 1402-002.349 (2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF):

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.

Acórdão nº 1302-001.543 (2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

NORMAS PROCESSUAIS - APLICAÇÕES EM INCENTIVOS FISCAIS DE IRPJ - PERC - PEDIDO DE REVISÃO PRAZO

Inexistindo prazo específico para se pleitear a revisão de extrato de aplicação em incentivos fiscais zerado pela SRF, não é cabível o recurso a analogia para restringir o direito do contribuinte a apreciação de seu pedido de revisão do indeferimento, devendo-se tomar por base a regra geral do artigo 168 do Código Tributário Nacional.

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

Inexistindo prazo específico para se pleitear a emissão de extrato de aplicações em incentivos fiscais, aplica-se por analogia, norma que permita adequada solução do litígio.

A D. Presidência da 3ª Câmara concluiu, sem ressalvas, pela admissão do recurso, entendendo ter sido demonstrada a suscitada divergência (conforme despacho de e-fls. 229/231).

À e-fls. 233/239, foram juntadas as contrarrazões fazendárias, por meio das quais a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN -, sem se reportar à admissibilidade do apelo, premeu pela manutenção do acórdão de 2º grau, ainda que, todavia, pelos fundamentos originariamente adotados pela Unidade de Origem e pela DRJ.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

Como destacado no relatório acima, a recorrente tomou ciência julgamento em 26/01/2018, tendo apresentado o seu apelo no dia 02 de fevereiro daquele mesmo ano, sendo de se reconhecer a sua tempestividade.

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recurso em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15, do anexo II do RICARF. O primeiro paradigma invocado, de nº 1402-002.349, até foi reformado em 04/10/2021 pela CSRF, cujo acórdão recebeu o nº 9101-005.737, o qual aplicou o Decreto 70.235/72. Nada obstante, à época da interposição do apelo, insista-se, este acórdão ainda não havia sido revisto.

Quanto a tais pressupostos, destarte, o apelo é admissível.

I.2 Da divergência.

I.2.1 Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser

feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e conseqüente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

1.2.2 Da matéria admitida. “Prazo para apresentação de PERC”.

O caso vertente teve como contexto fático, tal como exposto no relatório acima, a oposição de “*Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais*” em 04 de dezembro de 2004, após a interessada tomar ciência, em 26 de maio de 2004, do respectivo “*Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais*”, juntado à e-fl. 7. *In casu*, a empresa pretendia a versão de seu tributo apurado no ano-calendário de 2001 para o FINAM, opção esta realizada por meio de sua DIPJ/2002.

⁴ Op. cit. p. 57.

O acórdão recorrido, ainda que tenha afastado a tese inicialmente defendida pela Unidade de Origem, e encampada pela DRJ (para quem, na forma do art. 1º, § 5º, do Decreto-lei 1.752/79, o prazo final para a respectiva apresentação teria se findado em 30/09/2004), entendeu que, ao caso, se aplicaria a regra encartada no art. 15 do Decreto 70.235/72. Neste diapasão, pelo que sustentou o Colegiado *a quo*, a interessada teria que ter oposto o seu pedido até meados de junho de 2004 (30 dias após a ciência acerca do extrato acima referido).

O primeiro paradigma indicado, de nº 1402-002.349 (Fernando no Colegiado), tratou de circunstância muito similar à examinada neste feito, tendo, então, a Unidade de Origem, cravado a intempestividade do PERC uma vez que apresentado após o prazo fixado com base nos preceitos do já lardeado art. 1º do Decreto-Lei 1.752/79.

Existem, contudo, duas diferenças fáticas aí que, *a priori*, não seriam relevantes para este Relator mas que podem alterar o entendimento deste Colegiado. É que, no caso deste acórdão comparado, não há notícias acerca da data em que a contribuinte teria sido intimada acerca do predito “Extrato de Aplicação de Incentivos Fiscais” (este documento não é, nem mesmo, mencionado pelo aludido aresto). Demais disso, naquela demanda houve, ainda, uma prorrogação do prazo inicialmente fixado, com espeque nos preceitos do art. 15, § 5º, do Decreto-Lei de nº 1.376/74 (com a redação dada pelo citado DL 1.752/79).

Nada obstante, tal dessemelhança não seria importante porque o aludido aresto comparado aplicou, ali, o prazo preconizado pelo art. 168 do Código Tributário Nacional para que o PERC fosse apresentado. Em outras palavras, a tese jurídica então defendida seria suficiente para afastar a correção da conclusão adotada pela decisão de 2º grau proferida nestes autos, independentemente da data estabelecida com base nos preceitos do art. 1º da Lei 1.376/74 (prorrogada ou não), ou mesmo do prazo porventura contado a partir da ciência do mencionado extrato. Isto porque, ao invocar o art. 168, retro, a Turma responsável pela lavra do acórdão paradigma considerou como *dies a quo* para a contagem do referido prazo, a data em que efetuado o pagamento antecipado do tributo.

Neste particular, a norma jurídica concreta, como erigida na decisão comparada, consideraria que se “A”, i.e., uma vez ocorrido o pagamento do tributo e havendo opção pela sua destinação à um dos competentes fundos, observar-se-á “B”, ou seja, o contribuinte terá, até 5 anos, contados deste último evento, para apresentar o PERC. E, uma vez assim entendido, semelhante posicionamento se contrapõe, de forma bastante clara, ao entendimento externado no acórdão recorrido, segundo o qual, o art. 168 seria inaplicável ao procedimento tratado pela Lei 1.376.

A divergência jurisprudencial, aí, está suficientemente demonstrada.

No que tange ao segundo paradigma trazido, nº 1302-001.543, há ainda outras dessemelhanças, toda via, e mais uma vez, de pouco relevo para a tese que foi ali defendida.

Realmente, naquele caso, houve fato adicional já que a empresa, lá interessada, teria promovido a retificação de sua DIPJ, após o decurso do prazo prefixado para a apresentação do PERC.

Neste caso, vejam bem, a contribuinte teria sustentado a tempestividade de seu pedido a luz do que rezava a IN 267/2002. Todavia, aquele Colegiado sequer se debruçou sobre

este diploma regulamentar, tendo, de ofício, aplicado à espécie as disposições do art. 168 do CTN o que, mais uma vez, torna desimportantes as dessemelhanças retro, mormente quando a DIPJ considerada pela Unidade de Origem teria sido transmitida em junho de 2004 e o respectivo PERC foi apresentado em 20/10/2006 (dentro, pois, dos cinco anos preconizados pelo Código Tributário Nacional).

Mais uma vez, aqui, a norma concreta e individual edificada, teria por premissa a leitura e aplicação de regramento que, *per se*, se contraporía àquilo que foi decidido pela Turma *a quo*.

Dito assim, o recurso deve ser conhecido uma vez que comprovado o dissídio jurisprudencial.

II DO MÉRITO.

II.1 Qual seria a natureza PERC?

A resposta ao questionamento proposto no subtítulo acima é de importância impar para a solução da contenda. Isto porque, se considerarmos que estamos diante de um procedimento necessário ao gozo de um direito, pura e simplesmente, eventuais prazos quanto a ele fixados terão caráter material, e, portanto, assumirão uma natureza decadencial (ou, mesmo, prescricional). E isso poderia atrair, talvez, a aplicação dos preceitos, seja do art. 150, § 4º, seja, como quer a Recorrente, do art. 168 (ainda assim, este Relator teria as suas próprias ressalvas à semelhante entendimento).

Entretanto, se considerarmos que o PERC nada mais seria que uma resistência oposta a uma pretensão (fiscal), a sua gênese formal/processual se torna evidente e, neste diapasão, o prazo que porventura lhe for fixado assumirá igual caráter e, por conseguinte, se regerá pela preclusão – tornando viável, tecnicamente, a tese jurídica defendida pela decisão recorrida (quanto ao quê, este Relator também apontará algumas necessárias críticas).

Para tal desiderato, o Decreto-lei 1.376/74, com a redação que lhe foi dada pelo DL 1.752/79 não nos basta, dado, objetivamente, não tratar, em qualquer momento, do PERC. Verdade seja dita, o preceptivo de seu art. 15 foi aplicado, declaradamente, por analogia, e assim o vinha sendo pela Administração Fazendária, para o fim de determinar o prazo final para a oposição do citado pedido. Todavia, o aludido art. 15 diz respeito ao prazo para que os certificados sejam “*procurados pelas pessoas jurídicas optantes*” pelos ditos benefícios. E isso não faz parte da discussão em testilha, até porque, como advertido pelo contribuinte, a emissão do Extrato já referenciado algumas vezes ao longo desse voto, se deu antes mesmo dos prazos concedidos pela Unidade de Origem.

E com tais razões, a tese defendida pela Administração Pública, pela DRJ e até mesmo pela D. PGFN, já não se sustentaria porque as situações tratadas pelo DL 1.752/79 não são, nem mesmo, equiparáveis às decisões à que aludem, v.g., os arts. 615 a 618 do Decreto 3.000/99, que aprovou o então vigente Regulamento do Imposto de Renda.

Em verdade, ressalvada uma eventual inapetência deste Relator, mas não me foi possível identificar qualquer regra a dispor, expressa ou, quiçá, implicitamente, sobre o PERC.

Semelhante regramento só foi emendado pelo Poder Executivo em 2011, quando fez publicar, então, o Decreto 7.574, de 29 de setembro de 2011, cujo art. 126 assim dispôs:

Art. 126. O contribuinte optante pela aplicação de parcelas do imposto sobre a renda devido em incentivos fiscais poderá pedir revisão da ordem de emissão de incentivos fiscais emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando não atendida a opção formalizada na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - Lucro Real.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, expedirá, em cada exercício, à pessoa jurídica optante, extrato de conta corrente contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação nos fundos de investimento.

§ 2º O pedido de revisão da ordem de emissão de incentivos fiscais deve ser apresentado, salvo prazo maior concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I - no prazo de trinta dias, contados da ciência do extrato no qual as opções não aparecem formalizadas ou se apresentam com divergências; ou

II - até o dia 30 de setembro do segundo ano subsequente ao exercício financeiro a que corresponder a opção, no caso de não recebimento do extrato.

O extrato a que se refere o § 1º, por sua vez, é previsto pelo art. 3º do Decreto-lei 1.752/79.

Em síntese, e a par da manifesta omissão legislativa (ou mesmo do executivo), o que se tem é o seguinte: as empresas interessadas manifestavam o interesse/opção pela versão de parte do seu imposto para um dos fundos regrados pelo art. 4º da Lei 9.532/97 (revogado pela MP de nº 2.199-14/2001), observando-se os percentuais descritos pelo seu § 1º. A Receita Federal, então, atentando-se para estes percentuais e, ainda, para o preenchimento dos pressupostos descritos nos já tratados arts. 615 a 618 do RIR/99, emitia, na forma do art. 3º do Decreto-lei 1.752/79, o respectivo extrato de conta corrente, por meio do qual, confirmava os valores a serem vertidos aos Fundos Regionais ou, outrossim, indeferia, *in totum* ou parcialmente, o pleito dos contribuintes.

O extrato acima, portanto, é, senão, a manifestação do Fisco em que a Administração Tributária acolhe a pretensão dos contribuintes ou, ao que nos interessa, à ela se opõe...

Dito assim fica claro que o PERC compõe a parte contenciosa atinente ao gozo dos benefícios em exame. E isto fica sobejamente claro a partir da leitura do já citado art. 126 do Decreto 7.574/11, cujo parágrafo 3º assim dispõe: “*O disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972*”.

É óbvio que o preceito acima não se aplica ao caso concreto, porque editado posteriormente aos fatos aqui tratados; mas serve para demonstrar a clara natureza formal/processual do PERC.

Em reforço a isso, me socorrendo, aqui, de considerações que pude manifestar em material que este Conselheiro disponibilizou à ESA – Escola Superior da Advocacia ⁵, se pensarmos no processo sob uma perspectiva laica e, em certa medida, antiquada, invocaremos a clássica conceituação que limita o instituto ao seu caráter instrumental: o processo é uma ferramenta de uso do Estado para a entrega da tutela jurisdicional – um instrumento de jurisdição.

Semelhante concepção é de tal sorte incompleta que nos arriscaríamos a indicar como “processo” qualquer tipo de interrelação formal por meio da qual o direito é dito... e, assim, provavelmente classificaríamos assim, v.g., todo ato (administrativo) de cunho decisório, dentre os quais, o ato de lançamento tributário, o ato sancionador e quejandos.

Em linhas gerais, um entendimento arraigado nesta linha ultimaria, quando muito, a prolação de decisões em tese, sem se considerar o caso concreto dado que, ao fim e ao cabo, não se teria, aí, uma lide.

É por isso que não é possível entender o processo, sem se compreender conceitos mais específicos, como aqueles observados quanto a lide e o monopólio de jurisdição. A se considerar a lide como um conflito intersubjetivo de interesses qualificado por uma pretensão resistida, na clássica lição de Carnelutti, lembrado por Alexandre Câmara ⁶, cabe ao Estado, quando provocado, dizer o direito e solucionar o aludido conflito. E o meio pelo qual semelhante mister se dá é o processo.

Em outras palavras, o processo propicia a decisão e a entrega do direito àqueles cujos interesses se encontram contrapostos. Ele, o processo, não se limita a viabilizar o “dizer o direito”, mas, isto sim, permite ao Estado, e somente a ele, entregar o direito àquele que o postula em face de quem, a tal postulação, se opõe.

O PERC, insista-se, nada mais é que a insurgência manifestada pelo contribuinte à resistência oposta pela Administração Pública à sua pretensão atinente ao gozo dos incentivos fiscais tratados pela Lei 9.532/95 ou mesmo pelas normas legais que a precederam. É, pois, parte do procedimento (instrumento do processo) que se instaura e se protraí em decorrência da lide, tal como formada a partir da recusa proposta pelo Fisco e, cuja a qual, as empresas pretendem ver revista.

Em resumo: o PERC tem natureza formal, conformando instrumento da lide tendente ao desenvolvimento do processo administrativo, **que se inicia pela resistência oposta pelo Fisco.**

II.2 Assentada a premissa acima, *quid iuris*?

Pois bem. O PERC tem natureza formal e compõe etapa processual exsurgida a partir da lide instaurada pela recusa fazendária, total ou parcial, à pretensão dos contribuintes de se valerem dos incentivos fiscais aqui examinados. E a sua natureza processual, e, mais importante, o fato de se tratar de etapa procedimental, intermediária e atinente ao processo já

⁵ Este material não foi publicado e assim apenas exprimirei, aqui, as considerações que lá propus, reservando os direitos autorais à ESA.

⁶ CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de Direito Processual Civil. 12ª ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 59.

iniciado a partir da resistência ofertada pela Administração Pública, deixa extrema de dúvidas a inaplicabilidade, à espécie, dos preceitos do art. 168 do CTN.

Isto porque, enquanto etapa procedimental, o PERC não se volta para a obtenção do direito; este direito já foi pleiteado pela opção manifestada pelas empresas interessadas. Este instrumento, é, nada mais, que, insista-se, o ato processual por meio do qual o contribuinte se contrapõe à resistência ofertada pela Fazenda Pública. E, assim o sendo, o prazo franqueado para a sua prática assume o caráter de preclusão, definida, por Chiovenda, da seguinte forma:

Direi, por consequência, para esclarecer onde necessário o meu pensamento, e ao mesmo tempo para precisar quais possam ser os limites cuja inobservância carrega a perda de uma faculdade processual, que entendo por preclusão a perda, ou extinção, ou consumação de uma faculdade processual que sofre pelo fato: a) Ou de não se haver observado a ordem prescrita em lei ao uso de seu exercício, como os prazos peremptórios, ou a sucessão legal das atividades e das exceções; b) ou de se haver realizado uma atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a propositura de uma exceção incompatível com outra, ou a realização de um ato incompatível com a intenção de impugnar uma sentença; c) ou de já se haver validamente exercido a faculdade (consumação propriamente dita).⁷

O PERC, pois, não difere de qualquer outro instrumento de insurgência previsto pela legislação processual administrativa e a sua prática está, sim, sujeita à preclusão (consumativa, temporal, terminativa, e quejandos).

Daí, porque, nem mesmo por analogia, se poder invocar a regra inserta no art. 168, porque o PERC, repise-se, não inicia o processo e não se destina à obtenção do direito, cujo pleito, desculpem-me pela repetição, é manifestado pela opção feita cada empresa em sua DIPJ.

Isto tudo, é obvio, sem prejuízo das críticas feitas, v.g., pela D. Conselheira Livia de Carli Germano por ocasião do voto proferido no âmbito do acórdão de nº 9101-005.737 em que ela, muito apropriadamente, lembra que o art. 168 trata de instituto distinto daquele aqui apreciado:

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 (página 9 do citado acórdão).

Em outras palavras, e mesmo que afastássemos o caráter processual do PERC, o dispositivo alhures trata de matéria inadvertidamente estranha à pretensão externada pelos contribuintes por meio de sua DIPJ..

Mas a própria Conselheira acima lembrada, reforçando a natureza processual do PERC, conclui, por conseguinte, pela aplicação, mais uma vez por analogia, e, quiçá, por força da remissão constante do art. 126 do Decreto 7.574/11, das disposições do Decreto 70.235/72.

⁷ CHIOVENDA, Giuseppe, Instituições de Direito Processual Civil, Saraiva, 1965, v. IIII, tradução da 2ª Ed. Italiana de J. Guimarães Menegale, acompanhada de notas de Enrico Tullio Liebman, com uma introdução de Alfredo Buzaid, p. 155-157.

Contudo, *permissa venia*, não concordo com a equiparação do PERC à manifestação de inconformidade (prevista, ainda que sob a alcunha de impugnação, pelo art. 15 do citado Decreto 70.235/72). Isto porque, este ato, específico, já é praticado no âmbito do processo administrativo instaurado a partir da recusa fiscal, para se opor à decisão da Autoridade Fiscal quanto ao próprio PERC.

De fato, para que pudéssemos comparar o PERC ao instrumento previsto pelo art. 15 do Decreto 70.235/72, aquele pedido deveria ser dirigido à autoridade apontada pelo art. 25, I, do precitado diploma processual administrativo fiscal. E, sabe-se, o PERC é apreciado pela própria Autoridade Fiscal e não pela Delegacia da Receita de Julgamentos.

O que se deve ter em conta é que, mesmo após o Decreto 7.574/11, o pedido em análise não recebeu uma regulamentação suficiente e exaustiva, nem mesmo para estabelecer as regras de competência cabíveis, não obstante o art. 3º, deste último ato regulamentar, fazer, como dito, remissão ao Decreto 70.235/72 (remissão esta que se presta, apenas, para indicar as etapas processuais que se seguirão no curso do processo administrativo iniciado). E, neste passo, a míngua de disposições específicas, o procedimento a ser seguido é aquele estampado na Lei 9.784/99, cujos arts. 11 e 24, assim, dispõem:

Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.

Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.

Parágrafo único. O prazo previsto neste artigo pode ser dilatado até o dobro, mediante comprovada justificação.

É inegável que estes preceitos preveem prazos bem mais gravosos aos contribuintes, mas a sua aplicação é decorrência da omissão legislativa ou mesmo do executivo. E mesmo que o prazo prefixado, v.g., pelo Decreto-Lei 1.752/79 seja inclusive mais benéfico, as prescrições ali contidas não se voltam para o PERC, tal qual já afirmei, mas, para outros fins, inclusive, de natureza não processual.

É inegável, entretanto, que se a própria Autoridade Administrativa, a partir de uma interpretação equivocada, insista-se, concedeu prazo mais extenso para o contribuinte, este deve prevalecer, mesmo que para fazer valer os princípios da boa-fé administrativa e, diga-se, da segurança jurídica.

Mas, no caso vertente, mesmo o prazo maior concedido pela Administração Pública, não foi cumprido pelo interessado.

Impende observar que o Decreto 7.574/11 resolveu, em parte, o problema da inação do Poder Público e fixou o prazo de 30 dias contados da data da ciência dos extratos de conta-corrente. Esta regulamentação, todavia, e infelizmente, veio muito tarde para evitar a insegurança que a inapetência administrativa provocou e vem provocando até a data presente.

Isto, entretanto, é uma contingência decorrente da omissão referida acima e, a nós, enquanto aplicadores do direito, cabe apenas observar o que o sistema jurídico, tal como posto, impõe.

A par disso, o Colegiado, concordando apenas com as minhas conclusões, seguindo a jurisprudência já assentada neste órgão, entendeu pela aplicação do art. 15 do Decreto 70.235/72, retratado, inclusive no antecedente invocado acima. E mesmo em se considerando este preceptivo, o PERC apresentado ainda seria intempestivo.

O recurso especial interposto não merece provimento, devendo ser mantida a decisão recorrida, ainda que por fundamentos outros que não aqueles adotados pelo Colegiado *a quo*.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte e, no mérito, por lhe NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca