



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.002321/99-82  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.460 – 1ª Turma  
**Sessão de** 18 de outubro de 2016  
**Matéria** PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS (PERC) - FUNDO DE INVESTIMENTOS DA AMAZÔNIA (FINAM)  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CREDIT LYONNAIS FINANCEIRA S/A. CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO

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

Ano-calendário: 1996

**PERC. ÔNUS DA PROVA DA IRREGULARIDADE FISCAL**

Nos termos do Código de Processo Civil, o ônus da prova incumbe, primeiramente, ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito, sendo ilegal a exigência de que, antes que o autor se desincumba desse ônus, o réu demonstre a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A Súmula CARF n° 37, de observância obrigatória pelos julgadores deste Tribunal, determina que a exigência de comprovação de regularidade fiscal para fins de deferimento do PERC, recaia sobre o período a que se refere a DIPJ na qual se deu a opção pelo incentivo, não se admitindo que se exija que o contribuinte demonstre a regularidade de débitos que vierem a ser exigidos posteriormente a esse período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o relator, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal De Araujo, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu).

## Relatório

A Contribuinte acima identificada formalizou em 20.09.1999, fl. 01, o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) no valor de R\$ 5.689,16 destinado ao Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM) correspondente à aplicação do percentual de 24% (vinte e quatro por cento) do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado com base no lucro real constante na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregue em 28.04.1997 relativamente ao ano-calendário de 1996, fls. 08-24.

Consta no Extrato de Aplicações em Incentivos Fiscais, fl. 04:

### OCORRÊNCIAS:

11 CONTRIBUINTE COM DÉBITO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS (LEI 9069/95. ART. 60).

13 CONTRIBUINTE COM PROCESSO FISCAL EM FASE DE COBRANÇA FINAL.

Na Informação Fiscal da DEINF/São Paulo/SP, fl. 56, consta:

O sistema não emitiu o incentivo, em função do contribuinte possuir débitos de tributos e contribuições federais.

O contribuinte apresentou Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC, em 29/09/99.

O pedido é tempestivo, uma vez que o PERC poderia ser protocolizado até 30/09/99.

O contribuinte apresenta sua situação cadastral junto ao CNPJ na condição de cancelada e pertence a esta jurisdição em função da atividade empresarial do incorporador.

No caso em questão se discute o fato do contribuinte à época não atender os requisitos do art. 60, da Lei 9.069/95: [...]

A situação geral dos contribuintes oscila entre o regular e o não regular ao longo do tempo, de forma que analisaremos a situação fiscal do contribuinte no presente momento, para fins de revisão da ordem de emissão dos incentivos fiscais.

Em consulta ao SINCOR, verificamos a existência de débitos com exigibilidade junto ao PROFISC e junto ao SIEF e junto à Procuradoria da Fazenda Nacional:

16327-500084/2005-57 INSCRIÇÃO 80205029733-05 EM 03/02/2005

RECEITA 3560

ATIVA AJUIZADA

AJUIZAMENTO 14/03/2005

16327-500085/2005-00 INSCRIÇÃO 80 6 05 041231-03 EM 03/02/2005

RECEITA 5978

ATIVA NÃO AJUIZÁVEL EM RAZÃO DO VALOR

Foram detectadas restrições que impedem a emissão de certidão pela via eletrônica. Dirija-se à unidade da PGFN de seu domicílio.

Em consulta à Previdência social não pudemos confirmar a existência de débitos e junto a Caixa Econômica Federal o contribuinte se encontra regular.

Diante do exposto, conclui-se que, nesta data, o contribuinte permanece com as restrições impostas pelo artigo 60, da Lei 9.069/95, em função de débitos existentes junto a Procuradoria da Fazenda Nacional e SRF, o que impede a revisão pleiteada.

Tendo em vista o disposto no art. 140, inciso IX, da Portaria MF 30, de 25/02/2005, proponho à DIORT/DEINF/SP o indeferimento do pedido de revisão do interessado.

Tendo em vista a apresentação regular da manifestação de inconformidade foi proferido o Acórdão da 10ª TURMA/DRJ/SPO I/SP nº 16-9.633, de 15.05.2006, fls. 151-155, em cuja parte dispositiva consta:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: INCENTIVO FISCAL. FINAM. REQUISITOS. A não comprovação de quitação de tributos e contribuições federais, pelo contribuinte, impede o reconhecimento ou a concessão de benefícios ou incentivos fiscais. [...]

ACORDAM os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação da contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Notificada, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário nos termos normativos e assim foi exarado o Acórdão nº 1302-00.096, de 03.11.2009, fls. 188-190, em cujas ementa e excerto do voto condutor constam:

PERC. VERIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO FISCAL DA REQUERENTE.  
DIREITO AO CONTRADITÓRIO.

O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), por não representar pedido de concessão ou reconhecimento de incentivo ou benefício fiscal, mas tão somente pedido de revisão de decisão administrativa, não se subsume à norma trazida como fundamento para verificação da situação fiscal do requerente (art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995), devendo, em razão disso, ser objeto de apreciação por parte da autoridade administrativa competente. A não apreciação do pedido implicaria cerceamento do direito ao contraditório. [...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para que seja analisado o pedido de revisão, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando divergência jurisprudencial em relação a decisão do CARF que determinou o exame do Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC).

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outro processo, especificamente quanto aos efeitos de declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais suscitando:

#### I - BREVE RELATO

Insurge-se a União (Fazenda Nacional) contra o r. acórdão proferido pela e. Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, que deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, para deferir o exame do "Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC".

O recorrido - Credit Agricole Brasil S.A DTVM - fez a opção pela utilização dos incentivos fiscais mediante a declaração de rendimentos (DIPJ/1997), na qual destinou parte do imposto de renda recolhido para aplicação no FINAM.

Entretanto, a fiscalização, em cumprimento ao disposto no art. 60 da Lei 9.069/95, apurou que o recorrido possuía pendências fiscais e, por consequência, indeferiu seu pedido.

Sobreveio manifestação de inconformidade do contribuinte, que não foi acolhida pela DPJ - São Paulo. Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, que foi provido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Iª Seção do CARF.

Com toda vênia, o acórdão ora recorrido não reflete a melhor solução para o caso em apreço. É o que se demonstrará em breves linhas.

#### II - DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL [...]

A Terceira e Primeira Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes analisaram casos semelhantes ao que ora se debate (acórdãos 103-21.478 e 101-96.515, respectivamente, cujas ementas seguem anexas).

Tratava-se, igualmente, de recurso voluntário contra a decisão de primeira instância que indeferiu o PERC em face do disposto no art. 60 da Lei 9.069/95.

A Terceira Câmara, em sede de PERC, firmou entendimento de que cabe ao contribuinte demonstrar sua regularidade fiscal para que possa usufruir de qualquer incentivo ou benefício fiscal relativo a tributos ou contribuições administrados pela SRF. Confira-se a ementa do acórdão paradigma, em anexo:

"Acórdão 103-21.478

INCENTIVOS FISCAIS. A concessão ou o reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, fica condicionada a comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais."

No mesmo sentido, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de igual modo no âmbito do PERC, reafirmou que cabe ao interessado comprovar a quitação dos tributos e contribuições federais para que possa ser contemplado com o benefício. Vejamos:

"Acórdão 101-96.515

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

INCENTIVOS FISCAIS - PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS - PERC. Prevalece o indeferimento do PERC, quando o contribuinte não comprova sua regularidade fiscal junto à Procuradoria da Fazenda Nacional. PERC - MOMENTO DE COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE. O momento em que deve ser comprovada a regularidade fiscal, pelo sujeito passivo, com vistas ao gozo do benefício fiscal é a data da apresentação da DIRPJ, na qual foi manifestada a opção pela aplicação nos Fundos de Investimentos correspondentes. Recurso voluntário negado."

Como se pode ver, as decisões analisaram situações em que os fatos são idênticos. E também está clara a divergência na interpretação do art. 60 da Lei 9.069/95.

O e. colegiado *a quo* entendeu que, em sede de PERC, por se tratar de pedido de revisão, não cabe ao contribuinte fazer qualquer prova de sua regularidade fiscal à época de sua opção pelo incentivo fiscal, não se aplicando o disposto no art. 60 da Lei nº 9069/95 à hipótese.

Por outro lado, a 1ª e 3ª Câmaras do 1º Conselho, ao analisarem feitos que também tratam de pedido de revisão de incentivo, não reconhecem o direito ao incentivo fiscal quando O CONTRIBUINTE, como interessado que é, deixa de demonstrar sua regularidade e quitação de tributos federais, na data da opção na declaração de renda.

Portanto, feito o cotejo entre os julgados em confronto, constata-se claramente, a existência de divergência entre o colegiado *a quo* e a Primeira e Terceira Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, divergência essa que se reporta menos à questão do benefício em si, que ao ônus da prova estabelecido por expressa disposição legal.

Assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial sobre o tema, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67, do RICARF.

### III - DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO

O colegiado *a quo* decidiu dar provimento ao recurso voluntário sob o argumento que em sede de PERC, não se exige do contribuinte a comprovação de sua regularidade fiscal para fins de gozo de incentivo fiscal.

Com toda vênua, permitimo-nos discordar do entendimento consubstanciado no r. acórdão recorrido, pois, em qualquer momento do processo administrativo, cabe ao contribuinte, enquanto interessado, comprovar sua regularidade fiscal para, somente assim, fazer jus ao incentivo. O artigo 60, da Lei 9065/95 é absolutamente claro nesse sentido: [...]

Como se vê, para usufruir qualquer benefício fiscal, o sujeito passivo deve comprovar a quitação dos tributos e contribuições federais, conforme texto cristalino da lei, sem qualquer ressalva ao momento da prova. Sem cumprir tal condição, resta evidente à existência de óbice à pretensão do contribuinte, a quem é imposto o ônus probatório por força legal.

O ônus da prova não consiste no dever de provar um fato, mas sim no encargo (na responsabilidade) que recai sobre a parte pela falta da prova que lhe competia produzir. [...]

O ônus da prova tem duas funções primordiais. Primeiro, estimular as partes a provar as alegações que fizerem. Segundo, auxiliar a autoridade que ainda permanecer em estado de dúvida (possivelmente em razão da deficiência de provas nos autos), oferecendo-lhe um critério de julgamento capaz de evitar o "*non liquet*".

Deparando-se com a incerteza, plenamente possível no sistema do livre convencimento motivado, a autoridade julgadora deve socorrer-se das regras de distribuição do ônus da prova, onerando aquela parte que carregava o encargo da prova, e que não produziu a prova necessária a corroborar suas alegações.

Tais regras resolvem a controvérsia nos casos de produção probatória insuficiente, guiando a autoridade julgadora a decidir em desfavor daquele a quem incumbia o ônus da prova, e não o cumpriu satisfatoriamente.

Ao se analisar os documentos constantes dos autos, percebe-se que o Recorrido não se desincumbiu de sua obrigação de comprovar sua regularidade fiscal, à época da opção pelo benefício. Havia pendências que não foram sanadas. O mesmo aconteceu na época em que foi proferida a r. decisão de primeira instância.

Ora, se não há prova da regularidade fiscal do contribuinte quando de sua opção manifestada em DIPJ, prova essa que caberia ao contribuinte apresentar, conforme expressa disposição legal, torna-se impossível acolher o seu pleito.

É evidente que, para se obter um incentivo fiscal, o contribuinte deve ter atender a todas condições legais para este lhe ser concedido. O art. 60 da Lei 9.069/95, que dispõe acerca do benefício em exame, estabelece como condição essencial para o seu gozo, a comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.

Calha ressaltar que a regularidade fiscal é dever de todos, tendo em vista natureza jurídica de prestação pecuniária compulsória e obrigatória dos tributos. Para o gozo de benefício fiscal, um favor legal, exige-se do contribuinte o *animus* da adimplência, a ser verificada, no momento em que declara ao Fisco a opção pelo incentivo fiscal e mantida durante todo o período em que se goza do incentivo fiscal.

Enfim, uma vez não demonstrada pelo interessado, a quitação dos tributos e contribuições federais quando de sua opção pelo incentivo fiscal, e, diante da ausência de elementos outros de prova que certifiquem sua regularidade, torna-se inviável o acolhimento da pretensão deduzida.

Aliás, conforme entendimento sumulado no enunciado nº 37 do CARF, para fins de deferimento do PERC, o contribuinte deve demonstrar sua regularidade fiscal à época da opção pelo incentivo fiscal, admitindo-se a prova a qualquer tempo.

Conclui-se, portanto, que o interessado deve provar a quitação dos tributos federais também em sede de PERC como condição pra fruição de benefício fiscal, aceitando-se a comprovação em qualquer momento.

Contudo, se em nenhum momento comprova a regularidade exigida pela lei, o sujeito passivo não pode ser contemplado com o incentivo fiscal pretendido.

#### IV - CONCLUSÃO

Face ao exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar o r. acórdão recorrido, determinando o indeferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais - PERC.

No Despacho de Exame de Admissibilidade de 15.03.2011, fls. 208-209, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso especial da PGFN, reconhecendo a divergência em relação à matéria matéria, nos seguintes termos:

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação ao acórdão 1302-00.096 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF em 03/11/2009.

A decisão recorrida foi ementada conforme abaixo transcrito: [...]

A recorrente afirma demonstrar a divergência exigida para admissão do recurso especial através dos acórdãos abaixo ementados:

"Acórdão 101-96.515 [...]"

Pela simples leitura das ementas já é possível verificar a divergência na interpretação da legislação de regência, pois a decisão paradigma deixa claro a necessidade de comprovação da regularidade fiscal para efeitos de deferimento do PERC.

Demonstrada a divergência, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial.

Em 27.05.2011 (sexta-feira), fl. 210, a Contribuinte foi intimada do Despacho de Exame de Admissibilidade e em 08.03.2013 apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso especial da PGFN, e-fls. 321-330, com os argumentos descritos a seguir:

#### I - FATOS

O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão Incentivo Fiscal - PERC apresentado pela Recorrida foi indeferido em razão de sua suposta situação cadastral irregular perante a Fazenda Pública. Segundo a autoridade julgadora, a Recorrida não teria atendido os requisitos do art. 60 da Lei nº 9.069/95 e do artigo 6º da Lei nº 10.522/02.

Face à decisão proferida, a Recorrida apresentou Manifestação de Inconformidade. Porém, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento indeferiu a solicitação, mantendo a decisão anterior, sob a alegação de que o Recorrido não comprovou sua regularidade fiscal.

A decisão desfavorável ensejou a interposição de Recurso Voluntário ao antigo Conselho de Contribuintes.

Após os trâmites do processo administrativo, sobreveio acórdão que deu provimento ao recurso interposto pela Recorrida para que o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC seja apreciado pela autoridade administrativa competente.

Cite-se a ementa do Acórdão nº 1302-00.096, proferido pela Segunda Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

"PERC. VERIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO FISCAL DA REQUERENTE. DIREITO AO CONTRADITÓRIO.

O Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), por não representar pedido de concessão ou reconhecimento de incentivo ou benefício fiscal, mas tão somente pedido de revisão de decisão administrativa, não se subsume à norma trazida como fundamento para verificação da situação fiscal do requerente (art. 60 da Lei n.º 9.069, de 1995), devendo, em razão disso, ser objeto de apreciação por parte da autoridade administrativa competente. A não apreciação do pedido implicaria cerceamento do direito ao contraditório.

Recurso Voluntário Provido. "A Fazenda Nacional, inconformada, apresentou Recurso Especial, ao argumento de que o acórdão proferido neste processo diverge do Acórdão n.º 101-96515 proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Todavia, as alegações apresentadas no recurso especial não merecem prosperar, conforme se demonstrará.

## II - DO DIREITO

A Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta, com base na divergência apresentada, que a não comprovação de quitação de tributos e contribuições federais, pelo Recorrente, impede o deferimento do PERC.

No entanto, o acórdão do CARF proferido nestes autos conclui que referido pedido de revisão de incentivos fiscais (PERC) não representa pedido de concessão ou reconhecimento de incentivos fiscais, mas, sim, meio para que o contribuinte, exercendo o direito ao contraditório, ofereça contrarrazões as eventuais modificações promovidas em sua opção.

Todavia, como pode o Recorrido exercer plenamente seu direito ao contraditório se na data da entrega da DIPJ, relativa ao exercício de 1997, a Autoridade Fiscal não logrou êxito comprovar sua irregularidade fiscal?

Assim, tendo em vista que nos autos não consta a prova de irregularidade fiscal da Recorrida na data do exercício do direito à opção pelo incentivo fiscal e que aludido pedido de revisão (PERC) não se amolda à exigência do artigo 60 da Lei n.º 9.069/95, foi dado provimento ao Recurso Voluntário.

Nesse particular, cumpre salientar que o ônus dessa comprovação é da fiscalização, que detém o conhecimento da situação fiscal do contribuinte em todas

as fases do processo, não sendo razoável condicionar o exercício de um direito do contribuinte à produção de prova cujo teor é do conhecimento da União.

Nesse passo, resta evidente que não merece reparo o acórdão recorrido, devendo ser integralmente mantido, já que não há, nos autos, prova de irregularidade fiscal da Recorrida na data da entrega da DIPJ. Além disso, ficou demonstrado no decorrer dos presentes autos que os débitos apontados pela Procuradoria da Fazenda e pela Secretaria da Receita Federal como impeditivos da concessão do benefício fiscal estavam com a exigibilidade suspensa.

Desta forma, deve ser afastada a alegação da Procuradoria de que a Recorrida não encontrava-se em situação regular quando da opção pelo benefício, uma vez que tal situação sequer foi comprovada (inversão do ônus da prova).

Assim, caso o Fisco entendesse que a Recorrida estava em situação de irregularidade fiscal na data da opção pelo incentivo, deveria ter documentado com clareza a natureza de tais débitos para permitir ao interessado o pleno exercício de defesa.

*In casu*, como o Fisco não demonstrou a existência de débitos da Recorrida no momento da opção pelo benefício, não há que se falar no indeferimento do PERC. Até porque, não há como ter certeza de que as irregularidades que geraram o indeferimento existiam no momento da entrega da Declaração de Rendimentos correspondente ao ano calendário de 1997.

Por essa razão é que a decisão recorrida, com o devido acerto, entendeu que não é razoável não admitir o PERC com base na alegação de surgimento de débito superveniente ao exercício da opção.

O E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se manifestou sobre o assunto, seguindo o mesmo entendimento adotado no presente acórdão:

"INCENTIVOS FISCAIS - "PERC" - COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL - A comprovação da regularidade fisco deve se reportar à data da opção do benefício, pelo contribuinte com entrega da declaração de rendimentos. Comprovada a regularidade fiscal em qualquer fase do processo ou não logrando a administração tributária comprovar irregularidades que se reportem ao momento da opção pelo benefício, deve ser deferida a apreciação do Pedido de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC. (...) a falta de definição legal acerca do momento em que a regularidade fiscal deve ser comprovada, torna possível (ao contribuinte) de que essa comprovação se faça em qualquer fase do processo." (Acórdão 195-0.082, 5ª Turma Especial do 1º Conselho de Contribuintes -).

"INCENTIVOS FISCAIS - "PERC" - COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL - A comprovação da regularidade fiscal deve se reportar à data da opção pelo benefício, pelo contribuinte, com a entrega da declaração de rendimentos. Comprovada a regularidade fiscal ou não logrando a administração tributária comprovar irregularidades que se reportem ao momento da opção pelo benefício, deve ser deferida a apreciação do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais - PERC. " (Acórdão 195-0.079, 5ª Turma Especial do 1º Conselho de Contribuintes).

Dessa forma, considerando que a Recorrente não fez prova da irregularidade fiscal da Recorrida no momento da opção pelo benefício, requer-se a manutenção do acórdão recorrido e o conseqüente reconhecimento do direito ao incentivo fiscal.

Processo nº 16327.002321/99-82  
Acórdão n.º **9101-002.460**

**CSRF-T1**  
Fl. 307

---

### III - DO PEDIDO

Diante do exposto, requer o não provimento do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional pelas razões esposadas.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O recurso especial apresentado pela PGFN atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Assim, dele tomo conhecimento.

A PGFN aduz que "a 1ª e 3ª Câmaras do 1º Conselho, ao analisarem feitos que também tratam de pedido de revisão de incentivo, não reconhecem o direito ao incentivo fiscal quando O CONTRIBUINTE, como interessado que é, deixa de demonstrar sua regularidade e quitação de tributos federais, na data da opção na declaração de renda [...] pois, em qualquer momento do processo administrativo, cabe ao contribuinte, enquanto interessado, comprovar sua regularidade fiscal para, somente assim, fazer jus ao incentivo."

Vale esclarecer que houve a apresentação em 31.07.1996 da DIPJ do ano-calendário de 1996, fls. 08-24, com o valor R\$ 5.689,16 destinado ao FINAM correspondente à aplicação do percentual de 24% do IRPJ apurado com base no lucro real.

Ocorre que o Contribuinte tem débitos junto a Procuradoria da Fazenda Nacional e SRF o que impede o deferimento do PERC, tendo em vista o art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, fls. 04 e 56.

À época a questão estava disciplinada pelo Regulamento para a Cobrança e Fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, com a orientação indicada:

*Art. 601. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido, nos termos do disposto neste capítulo, em incentivos fiscais especificados nos arts. 619, 621 e 623 (Decreto-Lei nº 1.376/74, art. 1º).*

*Art. 602. O valor dos impostos recolhidos na forma dos arts. 422, 678, 683, 687, 688, 697, 700, 703, 704, 709, 713, 718 e 818, mantidas as demais disposições sobre a matéria, integrará o cálculo dos incentivos fiscais destinados ao Finor, Finam e Funres (Lei nº 8.541/92, art. 11).*

*Art. 603. Os incentivos a que se refere este capítulo não se aplicam aos impostos devidos por lançamento de ofício ou suplementar (Lei nº 4.239/63, art. 18, 5º, a, e Decreto-Lei nº 756/69, art. 1º, § 6º).*

*Art. 604. As deduções do imposto feitas em conformidade com este capítulo serão aplicadas, conforme o caso, no Fundo de Investimentos do Nordeste (Finor), no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) e no Fundo de Recuperação Econômica*

*do Estado do Espírito Santo (Funres) (Decretos-Leis nºs 880/69, art. 1º, 1.376/74, arts. 2º e 3º, 2.304/86, art. 1º, e 2.397/87, art. 12, II, e Lei nº 7.714/88, art. 1º, I e II).*

*Art. 605. O Finor será administrado e operado pelo Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB), sob a supervisão da Sudene (Decreto-Lei nº 1.376/74, arts. 2º e 5º).*

*Art. 606. O Finam será administrado e operado pelo Banco da Amazônia S.A. (Basa), sob a supervisão da Sudam (Decreto-Lei nº 1.376/74, arts. 2º e 6º).*

*Art. 607. O Funres será administrado e disciplinado pelo Grupo Executivo para a Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Geres) (Decreto-Lei nº 880/69, art. 7º). [...]*

*Art. 610. A opção pelos investimentos e respectivo percentual de aplicação será indicada na declaração de rendimentos da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.376/74, art. 11).*

*Art. 611. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real mensal que optar pela dedução prevista nos arts. 619, 621 e 623 recolherá nas agências bancárias arrecadoras de tributos federais, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) com código específico e indicação do Fundo de Investimento beneficiário, o valor correspondente a cada parcela ou ao total do desconto, observado o disposto nos parágrafos do art. 904 (Lei nº 8.167/91, art. 3º).*

*Art. 612. Até 31 de dezembro de 1999, das quantias correspondentes às opções para aplicação, nos termos deste capítulo, no Finor (art. 619) e no Finam (art. 621), serão deduzidos proporcionalmente às diversas destinações dos incentivos fiscais na declaração de rendimentos:*

*I - 24%, que serão creditados diretamente em conta do Programa de Integração Nacional (PIN), para financiar o plano de obras de infra-estrutura nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam e promover sua mais rápida integração à economia nacional (Decretos-Leis nºs 1.106/70, arts. 1º e 5º, e 2.397/87, art. 13, parágrafo único, e Lei nº 8.167/91, art. 2º);*

*II - dezesseis por cento, que serão creditados diretamente em conta do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agro-Indústria do Norte e do Nordeste (Proterra), com o objetivo de promover o mais fácil acesso do homem à terra, criar melhores condições de emprego de mão-de-obra e fomentar a agroindústria nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam (Decretos-Leis nºs 1.179/71, arts. 1º e 6º, e 2.397/87, art. 13, parágrafo único, e Lei nº 8.167/91, art. 2º).*

*Art. 613. A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, encaminhará, para cada ano-calendário, aos fundos referidos no art. 604, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos,*

*em favor das pessoas jurídicas optantes (Decretos-Leis nºs 1.376/74, art. 15, e 1.752/79, art. 1º).*

*§ 1º As ordens de emissão de que trata este artigo terão seus valores calculados, exclusivamente, com base nas parcelas do imposto recolhidas dentro do exercício financeiro e os certificados emitidos corresponderão a quotas dos Fundos de Investimento (Decretos-Leis nºs 1.376/74, art. 15, § 1º, e 1.752/79, art. 1º).*

*§ 2º As quotas previstas no parágrafo anterior serão nominativas, poderão ser negociadas por seu titular, ou por mandatário especial, e terão sua cotação realizada diariamente pelos bancos operadores (Decretos-Leis nºs 1,376/74, art. 15, § 2º, e 1.752/79, art. 1º, e Lei nº 8.021/90, art. 2º).*

*§ 3º As quotas dos fundos de investimento terão validade para fins de caução junto aos órgãos públicos federais, da administração direta ou indireta, pela cotação diária referida no § 2º (Decretos-Leis nºs 1.376/74, art. 15, 4º, e 1.752/79, art. 1º).*

*§ 4º 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 terceiro ano subsequente ao ano-calendário a que corresponder a opção (Decretos-Leis nºs 1.376/74, art. 15, § 5º, e 1.752/79, art. 1º).*

*§ 5º A Secretaria da Receita Federal, com base nas opções exercidas pelos contribuintes e no controle dos recolhimentos, expedirá, em cada ano-calendário, à pessoa jurídica optante, extrato de conta corrente contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação nos Fundos de Investimento (Decreto-Lei nº 1.752/79, art. 3º).*

Nesse sentido, a pessoa jurídica pode optar pela aplicação de até 24% do IRPJ devido no Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM), mediante indicação em sua declaração de rendimentos. O exercício da opção para aplicação em incentivos fiscais deve constar na declaração, mediante a indicação do fundo em que pretende investir e do respectivo percentual. A RFB, por sua vez, com base nas opções exercidas pelos contribuintes, e no controle dos recolhimentos, deve encaminhar, para cada ano-calendário, aos mencionados fundos, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos, em favor das pessoas jurídicas optantes, bem como deve expedir, em cada ano-calendário, à pessoa jurídica optante, extrato de conta corrente contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação nos Fundos de Investimento.

Por seu turno, a Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, veio fixar a condição para fruição do benefício:

*Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.*

O enunciado da Súmula CARF nº 37, de 08.12.2009, assim dispõe:

*Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72.*

O pressuposto é de que a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), fica condicionada à comprovação pela Recorrente da regularidade tributária. Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação desta regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (DIPJ) na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo. Assim, até esgotada a discussão administrativa, o que no presente caso ainda não aconteceu, a Recorrente pode demonstrar a sua regularidade fiscal, para fins de fruição do incentivo fiscal<sup>1</sup>. Ressalte-se que as decisões reiteradas e uniformes do CARF que estão consubstanciadas em súmula são de observância obrigatória pelos membros do CARF ainda que tenha sido aprovada posteriormente à interposição do recurso especial.

O momento em que a regularidade fiscal deve ser comprovada é a época atinente à data da entrega da declaração. Uma vez admitido o deslocamento do marco temporal para efeito de verificação da regularidade, há que se admitir também novos momentos para a Contribuinte, a quem recai o ônus da prova, comprovar o preenchimento do requisito legal. Ressalte-se que não se desincumbe a Contribuinte, no curso do processo de revisão de benefícios fiscais, de comprovar sua regularidade, sob pena de o PERC ser indeferido. Assim, via de regra, cabe o entendimento de que a exigência da prova da quitação deveria ser a do momento da opção. Porém, não foram produzidas nos autos as provas da regularidade fiscal relativa à data da recepção da DIPJ. Além disso, infere-se da análise dos julgados que subsidiaram o enunciado da Súmula nº 37 da mesma forma em que se admite a verificação dessa regularidade *a posteriori*, deve-se admitir a prova da quitação em momentos posteriores.

Assim, com vistas ao gozo do benefício fiscal, a condição de comprovação da quitação de tributos considera-se implementada com a apresentação das respectivas certidões negativas ou positivas com efeitos de negativas durante o andamento do processo administrativo fiscal correspondente. Ademais, o Código de Processo Civil (CPC) determina que não dependem de prova os fatos notórios, afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária, admitidos, no processo, como incontroversos e em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade<sup>2</sup>.

Ocorre que a Contribuinte, a quem recai o ônus da prova, no curso do processo não apresenta os documentos hábeis a comprovar sua regularidade fiscal não atende a condição de procedibilidade do deferimento do PERC. Sendo cediço que este procedimento não comporta discussões acerca da situação de regularidade fiscal, é obrigatório que a Contribuinte trouxesse aos autos certidão de regularidade, o que não fez.

<sup>1</sup> Fundamentação Legal: art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995 e Súmula CARF nº 37.

<sup>2</sup> Fundamentação Legal: art. 37 caput da Constituição Federal e art. 374 do Código de Processo Civil.

Ainda nesse sentido vale transcrever excerto do seguinte julgado:

Acórdão CSRF nº 9101-002.362, de 08.06.2016:

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

*Ano-calendário: 1992*

*APLICAÇÕES FINAM. INDEFERIMENTO. REQUISITOS EXIGIDOS. O deferimento dos valores aplicados pelo contribuinte no FINAM exige comprovação de regularidade da situação fiscal do optante à época da manifestação da opção. [...]*

*Assim, soa evidente que a exigência trazida pelo artigo 60, da Lei nº 9.069/1996, de que “a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais” aplica-se não somente após a sua vigência, mas, corretamente, atinge quaisquer situações em que o Poder Público – diga-se, a sociedade, em última análise – abre mão, em favor de terceiros, de recursos que receberia e posteriormente reverteriam em benefícios, serviços e bens a esta mesma sociedade.*

*De fato, é simplesmente inimaginável pensar que um contribuinte, inadimplente junto ao Tesouro Nacional, possa receber deste mesmo Tesouro, sem quitar seus débitos, MAIS um beneplácito, no caso, subtraindo uma parcela do imposto que deveria recolher e aplicá-la em fundos de investimentos beneficiados com incentivos fiscais.*

*Neste trilha, certo que a norma trazida pelo artigo 60 nada mais fez que expressar apenas gramaticalmente o que a melhor exegese já concluíra, a de que benefícios concedidos pelo Poder Público exigem a contrapartida da não existência de débitos junto ao Poder concedente, pela óbvia prevalência do interesse coletivo ao individual.*

*Esta é interpretação hermenêutica lógica e que leva a um resultado racional.*

*O inverso, como assentado na decisão recorrida, privilegiaria o individual ao social e levaria ao descompasso de que um devedor, mesmo não satisfazendo seu débito, pudesse deixar de recolher parte de seu IRPJ e o aplicasse em fundos com características de benefícios fiscais, o que, por certo, não foi e nunca seria a intenção do legislador.*

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A tese protetora exposta pela PGFN, assim sendo, está demonstrada.

Assim, voto no sentido DAR provimento ao recurso especial da PGFN.

Acaso vencedor, proponho a seguinte ementa:

**PERC. FINAM. COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE FISCAL.**

Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972.

**ÔNUS DA PROVA.**

A Contribuinte, a quem recai o ônus da prova, no curso do processo não apresenta os documentos hábeis a comprovar sua regularidade fiscal não atende a condição de procedibilidade do deferimento do PERC.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

## Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto do Ilustre Relator, a maioria dos componentes deste Colegiado discordou de suas conclusões.

É que, no novo Código de Processo Civil a distribuição do ônus da prova, em princípio não restou alterada, como se verifica do seguinte dispositivo:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

[...]

Em regra, a prova de um fato compete a quem o articulou. Assim, cabe ao autor provar os fatos indicados na inicial e ao réu compete provar os fatos apresentados na peça de defesa: os impeditivos, os modificativos ou extintivos do direito do auto.

Tal distribuição do ônus da prova é dita como estática, de tal modo que o pedido é julgado improcedente se o autor da demanda não provar os fatos que tinha incumbência de provar.

É o que ocorre no presente caso.

Com efeito, o Ilustre Conselheiro Relator afirma que seria ônus do sujeito passivo apresentar certidão negativa para demonstrar a ausência de débitos cuja existência estariam a impedir o deferimento do PERC.

Entretanto, este Colegiado entende que antes dessa demonstração há, primeiramente, o ônus da Administração, quanto ao fato constitutivo de seu direito de indeferir o pedido, que é o de demonstrar a existência desses débitos. Não se pode inverter o ônus da prova. Primeiramente, o autor tem que provar o fato constitutivo de seu direito - no caso, a existência dos débitos, em termos de apontá-los individualmente e precisamente - para que somente depois se exija que o sujeito passivo a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor - no caso, a inexistência dos débitos apontados individualmente e precisamente.

Observe-se que a contribuinte fez opção por destinação de parte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado com base no lucro real constante na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregue em 28.04.1997 relativamente ao ano-calendário de 1996, Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM) no percentual de 24% do IRPJ apurado naquela DIPJ.

Posteriormente, a contribuinte pleiteou revisão das alterações promovidas, de ofício, em sua opção anteriormente exercida via declaração, formalizando, em 20.09.1999 (fl. 01), o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC).

Para indeferir esse pedido a Administração Tributária apontou a existência dos débitos constantes de dados internos, constantes do relatório de fls. 33 a 54. Contudo, tais débitos se referem a períodos de apuração posteriores ao ano-calendário 1996, período em que a contribuinte fez a opção pelo incentivo.

Com efeito, tratam-se de débitos, sem exigibilidade suspensa (porque os que estão com exigibilidade suspensa não interferem no deferimento do pleito), com vencimentos entre 08/1998 e 03/2005, ou seja, não há indicação de um único débito em aberto atinente ao período em que foi feita a opção pelo incentivo, no caso, o ano de 1996, ou até o ano de 1997, que corresponde ao da entrega da DIPJ.

Entende-se, assim, que a Administração Tributária não se desincumbiu de seu encargo de provar a existência de débitos de responsabilidade da contribuinte, em aberto, sem suspensão de exigibilidade, existentes no período em que feita a opção - 1996/1997, não se podendo admitir, nesse passo, a inversão do ônus da prova, eis que ilegal.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 37, de observância obrigatória pelos julgadores deste Tribunal, determina que a exigência de comprovação de regularidade fiscal recaia sobre o período a que se refere a opção pelo incentivo, feita da DIPJ. Observe-se:

*Súmula CARF nº 37. Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), **a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo**, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72*

(\*) destaques acrescidos

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, mantendo a decisão do Colegiado *a quo* que determinou a apreciação do PERC pelo órgão de origem.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo