Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721160/2012-95

Processo nº	16327.721160/2012-95
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-005.496 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	10 de junho de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	VOTORANTIM CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA. PARADIGMAS QUE CONTRARIAM SÚMULA NA DA DATA DA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF (art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF).

Não servirá como paradigma acórdão que, na data da análise da admissibilidade do Recurso Especial, contrariar Súmula do CARF (art. 67, § 12, inciso III, do Anexo II do RICARF).

DIPJ RETIFICADORA. INSUFICIÊNCIA PARA INDEFERIMENTO DE BENEFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O art. 60 da Lei n° 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN SRF n° 166/1999.

INCENTIVO FISCAL. FINOR. PERC. DIPJ RETIFICADORA. LIMITE DO INCENTIVO FISCAL REDUZIDO. SUBSCRIÇÃO VOLUNTÁRIA.

A mera retificação da DIPJ após encerramento do exercício em que deveria ser transmitida a DIPJ original não pode ensejar o indeferimento da apreciação do PERC, mormente se a opção foi regularmente exercida nessa DIPJ original.

Contudo, se o valor recolhido em DARF quando da opção realizada pelo contribuinte de destinação ao FINOR, for infirmado pela DIPJ retificadora, com indicação de limite de incentivo fiscal menor do que aquele originalmente calculado e recolhido, o deferimento do PERC deve se dar no exato limite indicado nessa retificadora, sendo o restante do valor recolhido considerado como aplicação por subscrição voluntária, nos termos da inciso II do § 6º do art. 601 do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da PGFN, apenas no que se refere à matéria "investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais", vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos e na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento parcial para limitar o valor do incentivo fiscal àquele indicado na DIPJ retificadora, no montante de R$ 180.253,59, sendo o restante do valor recolhido considerado aplicação por subscrição voluntária. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) não participou do julgamento quanto ao conhecimento em razão de o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto já ter proferido seu voto na sessão do mês de maio de 2021.

(documento assinado digitalmente)
Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

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, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de lide envolvendo PERC em que o contribuinte exerceu a Opção de destinar parte do IRPJ apurado no ano-calendário de 2009 ao Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR).

A opção pelo FINOR se deu em 31/03/2010 quando do recolhimento de DARF específico, no valor de R$ 184.867,03 (fl. 35), equivalente a 6% do IRPJ apurado no exercício, à alíquota de 15%, deduzido de valores de incentivo fiscal de destinação do imposto.

Na DIPJ 2010 (relativa ao ano-calendário 2009), transmitida de forma original e tempestiva em 25/06/2010, o contribuinte corroborou sua anterior opção pelo FINOR.

No ano seguinte (29/04/2011), o contribuinte transmitiu DIPJ Retificadora ajustando a apuração do lucro real, mantendo a opção pelo FINOR.

Ato contínuo, a unidade de origem indeferiu a Opção pelo FINOR, com fundamento exclusivo na entrega de Declaração Fiscal Retificadora após 31/12/2010 (fl. 27), ou seja, após o encerramento do ano em que deveria ser transmitida a DIPJ original.

Inconformado, o contribuinte apresentou PERC pleiteando o reconhecimento de seu direito ao Incentivo Fiscal e à necessária expedição da respectiva Ordem de Emissão de Incentivo Fiscal, o qual foi indeferido, conforme decisão de fls. 44-51, com base em dois

Documento nato-digital

fundamentos, a saber: (i) irregularidade fiscal do contribuinte; e (ii) a DIPJ/2010 Retificadora, transmitida em 29/04/2011, por si só, impediria o contribuinte de usufruir do incentivo fiscal.

Intimado dessa decisão, o contribuinte manejou a competente Manifestação de Inconformidade aduzindo encontrar-se com situação fiscal regular e supostamente sobre sua correta formalização de opção pelo FINOR mediante recolhimento de DARF específico (recolhido em 31/03/2010,) opção essa também evidenciada na DIPJ/2010 transmitida tempestivamente (25/06/2010). Aduziu ainda que DIPJ retificadora apresentada não consubstanciou nova opção ou teria acarretado acréscimo ao incentivo fiscal originalmente atrelado à opção efetuada.

Analisando a Manifestação de Inconformidade apresentada, a DRJ Curitiba julgou-a improcedente, tendo a ementa do julgado recebido a seguinte redação:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Exercício: 2010
>
> PERC. PROVA DA REGULARIDADE FISCAL. SÚMULA CARF N**.** 37.
>
> A exigência de comprovação de regularidade fiscal para fins de deferimento do PERC deve se ater ao período a que se refere a DIPJ na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova de regularidade em qualquer momento do processo administrativo independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção.
>
> INCENTIVO FISCAL. FINOR. PERC. DIPJ RETIFICADORA.
>
> A mera retificação da DIPJ não pode ensejar o indeferimento da apreciação do PERC, mormente se a opção foi regularmente exercida na DIPJ original.
>
> DIPJ RETIFICADORA. INSUFICIÊNCIA PARA INDEFERIMENTO DE BENEFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário reafirmando os termos de sua Manifestação de Inconformidade.

Por meio do Acórdão nº 1301-004.440 (recorrido), o colegiado *a quo* assim decidiu:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA**
>
> **(IRPJ)**
>
> Exercício: 2010
>
> PERC. PROVA DA REGULARIDADE FISCAL. SÚMULA CARF N.37.
>
> A exigência de comprovação de regularidade fiscal para fins de deferimento do PERC deve se ater ao período a que se refere a DIPJ na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova de regularidade em qualquer momento do processo administrativo independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção.
>
> INCENTIVO FISCAL. FINOR. PERC. DIPJ RETIFICADORA.
>
> A mera retificação da DIPJ não pode ensejar o indeferimento da apreciação do PERC, mormente se a opção foi regularmente exercida na DIPJ original.

Documento nato-digital

DIPJ RETIFICADORA. INSUFICIÊNCIA PARA INDEFERIMENTO DE BENEFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O art. 60 da Lei n° 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN SRF n° 166/1999.

Cientificada da decisão em 13/04/2020 (fl. 402), a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 403-425 em 10/06/2020 (fl. 426), o qual foi admitido conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 429-435, nos seguintes termos:

2. Tempestividade

O "caput" do art. 68 do Anexo II do RICARF, já transcrito, estabelece que o recurso especial deve ser formalizado no prazo de quinze dias após ciência da decisão.

Por sua vez, o art. 79 do RICARF prevê regra específica de intimação presumida para o Procurador da Fazenda Nacional pelo transcurso de prazo de trinta dias da entrega dos autos à PGFN, nos seguintes termos:

> Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Os autos foram encaminhados à PGFN em 14/04/2020 (e-fls. 402) de forma que a intimação presumida ocorreu em 14/05/2020. Dessa forma, uma vez que se exclui o dia de início (art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972), a contagem do prazo iniciou-se no dia 15/05/2020 e teria como termo final o dia 29/05/2020. O Recurso Especial apresentado em 10/06/2020, conforme despacho de retorno ao CARF (e-fls. 426).

Em razão da suspensão dos prazos processuais entre 20/03/2020 e 29/05/2020, com base nas Portarias CARF nº 8.112, de 20 de março de 2020, e CARF nº 10.199, de 20 de abril de 2020, o Recurso Especial é **tempestivo**.

3. Razões de Admissibilidade

O presente processo versa sobre indeferimento do PERC sob a alegação de irregularidade fiscal e em razão de que a DIPJ/2010 retificadora anularia o direito ao incentivo fiscal.

O sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, onde informa que a formalização e pagamento ao Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR) ocorreu com base na entrega da DIPJ AC 2009. Informou, ainda, que efetuou retificação da DIPJ sem, contudo alterar a opção pelo investimento incentivado, mas apenas com uma redução irrisória no valor destinado ao FINOR. Sobre a regularidade fiscal, argumentou estar em situação fiscal regular à época da formalização da opção, não cabendo a verificação da regularidade fiscal à época da apreciação do PERC.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Documento nato-digital

A Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, ao apreciar o Recurso Voluntário, decidiu dar provimento para autorizar o deferimento do PERC.

É o breve relatório.

3.1. Divergência: Momento ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal – art. 60 da Lei nº 9.069/95

Paradigmas indicados: Acórdão nº 9101-002.362 e Acórdão nº 9101-00.458.

A Recorrente aduz que a Turma entendeu que a Súmula CARF nº 37, ao afirmar que a prova de regularidade fiscal "deve se ater ao período a que se referir a Declaração", bastaria ao contribuinte demonstrar essa prova a qualquer tempo, independentemente da época em que tenha ocorrido tal regularização.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-002.362, com data de julgamento em 12/07/2016, possui a seguinte ementa:

> 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.

A situação fática guarda relação com o r. Acórdão, qual seja, a possibilidade de que a regularidade fiscal produza efeitos retroativos para fins de comprovação do art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, conforme se verifica no voto, do qual se transcreve parte:

> "O cerne da refrega está em se definir se as exigências impostas pelo artigo 60, da Lei nº 9.069/1995 se irradiariam retroativamente ao momento da opção da interessada em aplicar parcela de seu IRPJ em fundos incentivados – FINAM ou se tais requisitos somente vigeriam a partir da promulgação do mencionado dispositivo legal.
>
> (...)
>
> De plano, concordo com a decisão recorrida quanto ao momento em que deve se feita a comprovação da regularidade fiscal da optante pelo incentivo, vinculando-se este ao instante da sua manifesta intenção, no caso, a entrega da DIRPJ do exercício financeiro respectivo, como definido na Súmula CARF nº 37. Com isso, refuto a posição da DRJ que entendeu que tal comprovação deve ser feita quando "se está proferindo a decisão que lhe confere ou reconhece o beneficio, pois a decisão deve espelhar e estar em harmonia com a regularidade fiscal no momento em que é proferida"".

Na decisão paradigma restou decidido que a prova de regularidade deve ser feita à época da opção, entrega da atual DIPJ, enquanto na decisão recorrida, a prova da regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a DIPJ na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-a em qualquer momento do processo administrativo. Ambas as decisões citam como fundamento a Súmula CARF nº 37, logo, resta clara a divergência de interpretação.

O Acórdão nº 9101-00.458, indicado como segundo paradigma, possui a seguinte ementa:

Documento nato-digital

> IRPJ. INCENTIVOS FISCAIS. PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. PERC. MOMENTO DE COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE.
>
> Os fatos geradores em relação aos quais deve ser comprovada a regularidade fiscal, pelo sujeito passivo, com vistas ao gozo do beneficio fiscal, são aqueles ocorridos até a data da apresentação da DIRPJ, na qual foi manifestada a opção pela aplicação nos Fundos de Investimentos correspondentes, sendo do contribuinte o ônus da comprovação da regularidade, conforme art. 60 da Lei n. 9069/95.

De forma análoga ao primeiro paradigma, a interpretação do art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, diverge daquela atribuída no julgado recorrido.

Dessa forma, considerando-se que em ambos os casos as situações fáticas são semelhantes a do r. julgado e que se verifica interpretação jurisprudencial divergente, inclusive, quanto ao alcance da Súmula CARF nº 37, conforme trecho do voto relativo ao primeiro paradigma, a matéria denominada "do momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal – art. 60 da Lei nº 9.069/95" deve ter seguimento em sede de Recurso Especial.

3.2. Divergência: Investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais

Paradigma indicado: Acórdão nº 108-09.111.

Nesse ponto, a Recorrente aduz que o r. Acórdão entendeu pela manutenção do direito à opção pela aplicação em incentivos fiscais no caso de declaração retificadora após o encerramento do exercício de competência.

O Acórdão de referência (nº 108-09.111), foi materializado com a seguinte ementa:

> INCENTIVOS FISCAIS - 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 regularidade fiscal.
>
> RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS APRESENTADA FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA, COM ALTERAÇÃO DE VALORES DA OPÇÃO - A pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos original ou retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais, não fará jus a essa opção, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente.
>
> PAF – REVISÃO DA NEGATIVA DO DIREITO A FRUIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL – O despacho do PERC só será favorável ao contribuinte, com a correspondente emissão da OEA, caso este contribuinte esteja com situação regular perante a SRF, isto é, se estiver em condições de receber certidão negativa ou positiva com efeito de negativa nos termos da IN n. 93, de 26/1/93, na data do despacho". (Norma de Execução SRF/Cosar/Cosit n. 4, de 26/02/97, item 5.4.10). A data da comprovação da regularidade é a do despacho no PERC. Tratando de incentivo fiscal, cabe ao próprio concedente estabelecer as regras pertinentes ao procedimento.

Documento nato-digital

> Ainda que a situação fática do Acórdão recorrido não se refira a aumento de investimento ao FINOR com a DIPJ retificadora, o cerne da questão versa sobre a possibilidade ou não de tal investimento ser perfectibilizado a partir da declaração retificadora. Nesse ponto, resta claro essa situação no Acórdão de referência, conforme se extrai de parte do voto:
>
> > "Ademais, outra irregularidade também se constata dos autos, a existência de DIPJ/1998 retificadora entregue em 30/11/1999, fora do exercício de competência, 1998, com alteração da opção relativa ao ano-calendário de 1997, em seu aspecto financeiro, mantida apenas a identidade do fundo destinatário da aplicação — Finor."
>
> Logo, tratando-se de casos em que as situações fáticas são semelhantes e com aplicação divergente da norma, a matéria denominada "da declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais" também deve ter seguimento em sede de Recurso Especial.
>
> **4. Conclusão**
>
> Diante do exposto, propõe-se, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida pela CSRF as matérias "momento ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal – art. 60 da Lei nº 9.069/95" e "investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais".

Intimado em 14/07/2020 (fl. 440) sobre o acórdão recorrido e o Recurso Especial interposto pela PGFN, o contribuinte apresentou Contrarrazões de fls. 443-465 em 24/07/2020 (fl. 441), aduzindo, em apertada síntese:

- que o Recurso Fazendário não deveria ser conhecido em razão do descumprimento do art. 67, § 3º , do Anexo II do RICARF em relação à matéria "do momento da comprovação da regularidade fiscal", uma vez que o entendimento firmado no acórdão recorrido adotou entendimento da Súmula CARF nº 37;

- ainda em relação à matéria "do momento da comprovação da regularidade fiscal", que o Recurso Fazendário não deveria ser conhecido em razão do descumprimento do art. 67, § 12, III, do Anexo II do RICARF, uma vez que os paradigmas colacionados pela PGFN contrariariam a Súmula CARF nº 37 à data da análise da admissibilidade do Recurso Especial;

- em relação à matéria "declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais", requer o não conhecimento do Apelo Fazendário por suposta ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado pela PGFN, uma vez que, enquanto no acórdão recorrido a formalização da opção pelo FINOR tenha se dado com recolhimento de DARF específico, com validação por DIPJ transmitida tempestivamente, no paradigma indicado pela PGFN a opção pelo FINOR somente teria se dado com a transmissão de DIPJ Retificadora transmitida após a competência do exercício correspondente;

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

O contribuinte foi intimado sobre a interposição do Apelo Fazendário e requereu o não conhecimento do recurso.

Passo à análise.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> § 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> § 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.
>
> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.
>
> § 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.
>
> § 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.
>
> § 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.
>
> § 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.
>
> § 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Documento nato-digital

> § 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.
>
> § 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.
>
> § 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
>
> § 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
>
> I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
>
> II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
>
> III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e
>
> IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
>
> § 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.
>
> § 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.
>
> § 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> [...]

Conforme relatado, o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 429-435, de 24/04/2020, deu seguimento ao Recurso Especial Fazendário.

No que diz respeito à primeira matéria ("momento ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal – art. 60 da Lei nº 9.069/95"), assim consta no citado despacho:

> Paradigmas indicados: Acórdão nº 9101-002.362 e Acórdão nº 9101-00.458.

Documento nato-digital

A Recorrente aduz que a Turma entendeu que a Súmula CARF nº 37, ao afirmar que a prova de regularidade fiscal "deve se ater ao período a que se referir a Declaração", bastaria ao contribuinte demonstrar essa prova a qualquer tempo, independentemente da época em que tenha ocorrido tal regularização.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-002.362, com data de julgamento em 12/07/2016, possui a seguinte ementa:

> 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.

A situação fática guarda relação com o r. Acórdão, qual seja, a possibilidade de que a regularidade fiscal produza efeitos retroativos para fins de comprovação do art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, conforme se verifica no voto, do qual se transcreve parte:

> "O cerne da refrega está em se definir se as exigências impostas pelo artigo 60, da Lei nº 9.069/1995 se irradiariam retroativamente ao momento da opção da interessada em aplicar parcela de seu IRPJ em fundos incentivados – FINAM ou se tais requisitos somente vigeriam a partir da promulgação do mencionado dispositivo legal.
>
> (...)
>
> De plano, concordo com a decisão recorrida quanto ao momento em que deve se feita a comprovação da regularidade fiscal da optante pelo incentivo, vinculando-se este ao instante da sua manifesta intenção, no caso, a entrega da DIRPJ do exercício financeiro respectivo, como definido na Súmula CARF nº 37. Com isso, refuto a posição da DRJ que entendeu que tal comprovação deve ser feita quando "se está proferindo a decisão que lhe confere ou reconhece o beneficio, pois a decisão deve espelhar e estar em harmonia com a regularidade fiscal no momento em que é proferida"".

Na decisão paradigma restou decidido que a prova de regularidade deve ser feita à época da opção, entrega da atual DIPJ, enquanto na decisão recorrida, a prova da regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a DIPJ na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-a em qualquer momento do processo administrativo. Ambas as decisões citam como fundamento a Súmula CARF nº 37, logo, resta clara a divergência de interpretação.

O Acórdão nº 9101-00.458, indicado como segundo paradigma, possui a seguinte ementa:

> IRPJ. INCENTIVOS FISCAIS. PEDIDO DE REVISÃO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. PERC. MOMENTO DE COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE.
>
> Os fatos geradores em relação aos quais deve ser comprovada a regularidade fiscal, pelo sujeito passivo, com vistas ao gozo do beneficio fiscal, são aqueles ocorridos até a data da apresentação da DIRPJ, na qual foi manifestada a opção pela aplicação nos Fundos de Investimentos

Documento nato-digital

> correspondentes, sendo do contribuinte o ônus da comprovação da regularidade, conforme art. 60 da Lei n. 9069/95.
>
> De forma análoga ao primeiro paradigma, a interpretação do art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, diverge daquela atribuída no julgado recorrido.
>
> Dessa forma, considerando-se que em ambos os casos as situações fáticas são semelhantes a do r. julgado e que se verifica interpretação jurisprudencial divergente, inclusive, quanto ao alcance da Súmula CARF nº 37, conforme trecho do voto relativo ao primeiro paradigma, a matéria denominada "do momento em relação ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal – art. 60 da Lei nº 9.069/95" deve ter seguimento em sede de Recurso Especial.

Pois bem, antes de mais nada, é importante destacar os fundamentos do voto condutor do aresto recorrido:

> Em brevíssimo resumo acerca deste tema, a decisão recorrida asseverou que, a uma, o momento de análise da regularidade fiscal da Recorrente seria a data da formalização da Opção pela aplicação no FINOR; e, a duas, a Recorrente não teria formalizado a Opção FINOR mediante DARF específico, recolhido em 31/03/2010, mas mediante a DIPJ/2010 Original, transmitida em 25/06/2010; concluindo que os comprovantes de regularidade fiscal apresentados *in casu* seriam insuficiente, eis que não fariam referência a 25/06/2010.
>
> Entendo que, em relação à regularidade fiscal, aplica-se a Sumula CARF 37, que assim dispõe:
>
> > Sumula CARF 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 aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da regularidade em qualquer momento do processo administrativo, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção.*
>
> Alega a Recorrente que demonstrou a sua regularidade fiscal à época da Opção FINOR, conforme as Certidões de Regularidade Fiscal abaixo:
>
> > i. Certidão Conjunta Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos Relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União ("Certidão Conjunta Positiva com Efeitos de Negativa"), emitida em 30/09/2009 com validade até 29/03/2010;
> >
> > ii. Certificado de Regularidade do FGTS ("CRF"), emitido em 30/12/2009 com validade até 28/01/2010, CRF, emitido em 26/05/2010 com validade até 24/06/2010, CRF, emitido em 15/06/2010 com validade até 14/07/2010;
> >
> > iii. Certidão Negativa de Débitos Relativos às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros ("Certidão de Regularidade Fiscal Previdenciária"), emitida em 13/07/2009 com validade até 09/01/2010 e; iv. Certidão de Regularidade Fiscal Previdenciária, emitida em 26/01/2010, com validade até 25/07/2010.
>
> Em adição, a Recorrente também buscou evidenciar a sua regularidade fiscal no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade por meio das certidões abaixo:

Documento nato-digital

> a) Certidão Conjunta Positiva com Efeitos de Negativa, emitida em 05/02/2013, com validade até 04/08/2013;
>
> b) Certificado de Regularidade do FGTS, CRF, emitido em 13/06/2013, com validade até 12/07/2013; e
>
> c) Certidão de Regularidade Fiscal Previdenciária, emitida em 03/05/2013, com validade até 30/10/2013.

Ademais, ressaltou que, quando da emissão do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais, a única ocorrência elencada ao indeferimento da Opção FINOR foi a existência de declaração fiscal retificadora entregue após 31/12/2010, o que também atesta que a Recorrente se encontrava em situação fiscal regular à época da Opção:

[...]

Entendo que as Certidões acima referidas são suficientes à comprovação da regularidade fiscal exigida na legislação. Portanto, resta claro que a Recorrente cumpre a condição disposta no art. 60 da Lei n° 9.069/95 e enquadra-se na exata dicção da Súmula CARF n° 37, eis que evidencia sua regularidade fiscal, restando claro fazer jus ao Incentivo Fiscal requerido.

Em complementação ao acima, adoto as razões de decidir constantes do voto da ilustre Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite nos autos do Processo nº 16327.000929/2006- 90, Ac. 1301-004.309, que muito bem tratou da questão:

[...]

> 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.
>
> Assim, via de regra, cabe o entendimento de que a exigência da prova da quitação deveria ser a do momento da opção, mas nos termos do enunciado da Súmula n° 37, admite-se a verificação dessa regularidade a posteriori, admitindo-se a prova da quitação em momentos posteriores, inclusive por intermédio de Certidão de Regularidade Fiscal. [grifos nossos]

Conforme se observa, não há qualquer dúvida de que o acórdão recorrido adotou entendimento expresso firmado na Súmula CARF nº 37 no sentido de se admitir "*a prova da regularidade* ***em qualquer momento do processo administrativo****, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção*".

Como bem asseverado pelo contribuinte em suas contrarrazões, a dúvida quanto a essa comprovação da regularidade fiscal realizada após a opção pelo FINOR poderia até ser admitida quando da redação original da Súmula CARF nº 37, assim vazada conforme publicação em 22/12/2009:

> 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.

Documento nato-digital

Contudo, a fim de dirimir dúvidas acerca do alcance desse enunciado, aprovou-se nova redação, publicada em 11/09/2018, pedindo-se vênia para, mais uma vez, destacar o novo e mais claro texto da 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 aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, **admitindo-se a prova da regularidade em qualquer momento do processo administrativo, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção**. [grifo nosso]

Não há dúvidas, pois, que o acórdão recorrido adotou entendimento de súmula, incidindo ao caso o disposto no art. 67, § 3º , do Anexo II do RICARF no sentido de não se conhecer do Recurso Especial nesse ponto, uma vez que, na data em que foi proferido o Despacho de Admissibilidade (24/04/2020) não haveria qualquer margem de dúvida quanto ao alcance da Súmula CARF nº 37 já com a *novel* redação aprovada em 11/09/2018.

Além disso, ambos os paradigmas colacionados pela PGFN estão em descompasso com esse mesmo enunciado sumular ao exigir a prova da regularidade fiscal no momento da manifestação da opção pelo incentivo fiscal, incidindo também ao caso concreto o disposto no art. 67, § 12, III, do Anexo II do RICARF no sentido de não se admitir como paradigma acórdão proferido que, na data da análise da admissibilidade do Recurso Especial, contrariar Súmula do CARF.

Desse modo, em relação à matéria "momento ao qual deve ser comprovada a regularidade fiscal – art. 60 da Lei nº 9.069/95", o Recurso Especial não pode ser conhecido.

No que diz respeito à segunda matéria objeto de Recurso Especial ("Investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais"), por outro lado, o Apelo Fazendário deve ser conhecido.

Há de se ressaltar que, para que o Recurso Especial possa ser admitido, os paradigmas indicados devem contemplar similitude fática com os analisados no acórdão recorrido, sob pena de a divergência estabelecida não se dar em razão da interpretação da legislação tributária, mas sim em decorrência de fatos distintos que levam a conclusões diversas nos julgados.

Sobre a matéria, assim consta no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 429-435:

> **3.2. Divergência: Investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais**
>
> Paradigma indicado: Acórdão nº 108-09.111.
>
> Nesse ponto, a Recorrente aduz que o r. Acórdão entendeu pela manutenção do direito à opção pela aplicação em incentivos fiscais no caso de declaração retificadora após o encerramento do exercício de competência.
>
> O Acórdão de referência (nº 108-09.111), foi materializado com a seguinte ementa:

Documento nato-digital

> INCENTIVOS FISCAIS - 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 regularidade fiscal.
>
> RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS APRESENTADA FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA, COM ALTERAÇÃO DE VALORES DA OPÇÃO - A pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos original ou retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais, não fará jus a essa opção, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente.
>
> PAF – REVISÃO DA NEGATIVA DO DIREITO A FRUIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL – O despacho do PERC só será favorável ao contribuinte, com a correspondente emissão da OEA, caso este contribuinte esteja com situação regular perante a SRF, isto é, se estiver em condições de receber certidão negativa ou positiva com efeito de negativa nos termos da IN n. 93, de 26/1/93, na data do despacho". (Norma de Execução SRF/Cosar/Cosit n. 4, de 26/02/97, item 5.4.10). A data da comprovação da regularidade é a do despacho no PERC. Tratando de incentivo fiscal, cabe ao próprio concedente estabelecer as regras pertinentes ao procedimento.

Ainda que a situação fática do Acórdão recorrido não se refira a aumento de investimento ao FINOR com a DIPJ retificadora, o cerne da questão versa sobre a possibilidade ou não de tal investimento ser perfectibilizado a partir da declaração retificadora. Nesse ponto, resta claro essa situação no Acórdão de referência, conforme se extrai de parte do voto:

> "Ademais, outra irregularidade também se constata dos autos, a existência de DIPJ/1998 retificadora entregue em 30/11/1999, fora do exercício de competência, 1998, com alteração da opção relativa ao ano-calendário de 1997, em seu aspecto financeiro, mantida apenas a identidade do fundo destinatário da aplicação — Finor."

Logo, tratando-se de casos em que as situações fáticas são semelhantes e com aplicação divergente da norma, a matéria denominada "da declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais" também deve ter seguimento em sede de Recurso Especial.

Para melhor analisar a questão, convém transcrever-se excertos do Relatório e Voto do referido paradigma, com os destaques ora apostos:

> **Relatório**
>
> [...]
>
> **Manifestação de inconformidade** (fls. 51 a 54, e anexos) comentou que a autoridade administrativa baseara sua conclusão no fato de que haveria débitos de Tributos e Contribuições Federais (fl. 52), débitos pendentes de regularização (fl. 20).
>
> Quanto à possível entrega da DIPJ após 31/12/98 (fls. 52/53), tal fato não ocorrera. **A DIPJ original foi entregue tempestivamente, em 27/4/1998** (Anexo 3, I), **e nela foi expresso o intuito de fazer a destinação para o Finor, no valor de R$ 101.987,58**; **a DIPJ retificadora, entregue em**

> **30/11/1999** (Anexo 3, II), **não retificou a opção mas apenas reduziu o valor para R$ 70.979,87**, e a diferença, no valor de R$ 31.027,71 "[...] - foi arcado pela própria manifestante como forma de destinação com recursos próprios, para que não houvesse qualquer prejuízo para o Fundo e para o Fisco." (fl. 53).
>
> No tocante a fundamentação legal, em seu caso descaberia as disposições do Ato Declaratório (Normativo) SRF/Cosit n.° 26, de 18 de novembro de 1985, **porque sua opção fora tempestivamente formulada na DIPJ original** e a DIPJ retificadora, apresentada "[...] fora do exercício de competência, somente veio a alterar alguns dados e não modificar a opção inicialmente feita. [...]
>
> Pediu "A reforma do despacho de fls. para que seja autorizado o usufruto do incentivo de aplicação de parte do IRPJ em investimentos regionais relativamente ao ano-calendário de 1997, consoante os ditames da DIPJ retificadora entregue em 30/11/1999.""
>
> [...]
>
> **Voto**
>
> [...]
>
> Ademais, outra irregularidade também se constata dos autos, **a existência de DIPJ/1998 retificadora entregue em 30/11/1999, fora do exercício de competência**, **1998, com alteração da opção relativa ao ano-calendário de 1997, em seu aspecto financeiro, mantida apenas a identidade do fundo destinatário da aplicação - Finor**.
>
> [...]
>
> As razões oferecidas embora tentem dizer ao contrário confirmam as normativas quando assim versaram, fls. 94:
>
> [...]
>
> > Nesta DIPJ de 1998, ano-calendário de 1997, houve por parte da manifestante intuito claro e evidente de fazer a destinação de parte do imposto a ser pago a título de Incentivo fiscal (FINOR), sendo a destinação no valor de R$ 101.987,58.
> >
> > Em 30/11/1999, fora entregue a DIPJ retificadora a qual teve o fito único de retificação de dados da DIPJ original, e não retificação de opção. Daí não se pode inferir que a manifestante descumpriu seus compromissos fiscais ou o fez a destempo, eis que a opção pelo investimento regional ocorrera na DIPJ original, o que não foi modificado na DIPJ retificadora.

Já o acórdão recorrido, assim se manifestou sobre o tema:

> Como razão adicional de decidir, tanto o Despacho Decisório quanto a decisão recorrida, adotaram o entendimento de que deve-se rejeitar o pleito, agora por força da entrega de declaração retificadora no ano-calendário de 2011. [após encerramento do exercício a que se refere a DIPJ]
>
> A DRJ considerou sua vinculação ao teor do Ato Declaratório Normativo CST no. 26, de 1985 e à Nota SRF/Cosar nº 131, de 2001, a partir do disposto no artigo 7º., inciso V, da Portaria MF no. 341, de 2011:
>
> > Art. 7° São deveres do julgador:

Documento nato-digital

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;

II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;

III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n° 8.112, de 1990**, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos. (grifei)**

Ato Declaratório (Normativo) CSTn°26/85

O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF n° 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto nos artigos 1 °, 11 a 14 do Decreto-lei n° 1.376, de 12 de dezembro de 1974, nos artigos 1°e 3°do Decreto-lei n° 1.752, de 31 de dezembro de 1979 e no artigo 15 do Decreto-lei n° 2.065, de 26 de outubro de 1983, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados o seguinte:

1. Não fará jus à opção para aplicações em incentivos fiscais especificados nos artigos 503 a 510 do RIR/80, a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos ou retificação desta fora do exercício de competência, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente. (grifei)

2. Nos casos de declaração de rendimentos relativa a encerramento de atividades, o saldo do imposto devido, em ORTN, para fins de opção para aplicação em incentivos fiscais, será convertido pelo valor da ORTN do mês da efetiva entrega, se antecipada, ou do mês de vencimento do prazo fixado pela legislação para apresentação da declaração final, desde que dentro do exercício financeiro correspondente.

3. Nos casos de declaração de rendimentos de pessoa jurídica apresentada em mês anterior ao fixado para entrega, será adotado, para fins de conversão para cruzeiros do saldo do imposto devido em ORTN, o valor da ORTN do mês da efetiva entrega.

Nota SRF/Cosar 131/2001

"Ementa: Tratamento das opções de aplicação em Incentivos Fiscais (FINOR - FINAM - FUNRES) no caso de declaração retificadora entregue após o término do exercício de competência.

Somente serão acatadas aplicações para Incentivos Fiscais provenientes de declarações retificadoras entregues após 31/12 no respectivo exercício, obedecidas as seguintes condições:

Declaração original entregue dentro do exercício;

Não houve retificação que altere o valor ou Fundo de Investimento de opção exercida na última declaração entregue dentro do exercício de competência. Lembra-se que as declarações entregues após 31/12 do exercício de competência não sofrem tratamento por meio do sistema IRPJOEIF, de forma que a simples comparação da ficha ou quadro de

Documento nato-digital

> ***opção por Incentivos Fiscais não é suficiente para o acatamento das opções. Portanto, deve-se recalcular o percentual de pagamento e a base de cálculo de acordo com a Norma de Execução correspondente ao exercício da opção. (grifei)***
>
> O contribuinte deve ainda obedecer todas as demais condições estabelecidas nas normas vigentes para concessão de Incentivos Fiscais. Esta Norma revoga os procedimentos contidos na Nota/SRF/COSAR n. ° 95, de 29/06/99."

Neste sentido, conclui a decisão recorrida:

> a) Tratam-se tanto do ADN CST n°. 26, de 1985 como da Nota SRF/Cosar no . 131, de 2001 de atos administrativos vigentes, vinculantes a este Colegiado e acerca dos quais não podem estes julgadores se afastar ou mesmo cogitar do estabelecimento de exceções por eles não contempladas;
>
> b) Os referidos atos são bastante claros em impossibilitar a retificação com qualquer alteração de valores referentes ao FINOR (como se observou que correu no caso em questão, consoante declarações de e-fls. 209 a 244 e 245 a 330 - em especial e-fls. 230 e 267), através de DIPJ retificadora protocolizada após o exercício de competência, e, destarte, também sob esta ótica, é de se manter a rejeição da ordem adicional de emissão pleiteada.

Em contrapartida, alegou o Recorrente que "Destacando-se os elementos-chave das hipóteses de aplicação das normas acima, enxergam-se duas situações sujeitas às vedações prescritas em tais normas, quais sejam: (i) Opção manifestada via DIPJ; e (ii) Opção formalizada após a respectiva competência do exercício a que se vincula o Incentivo Fiscal.

Entende que, definitivamente, em nenhuma dessas situações se encaixa o presente caso; a uma, porque a Recorrente não formalizou sua Opção em DIPJ, mas em DARF específico e, a duas, porque sua Opção foi devidamente manifestada no exercício 2010, ou seja, dentro da competência na qual está inserido o Incentivo Fiscal pugnado.

Alega que a retificação da DIPJ 2010, ocorrida em 29/04/2011, não representou, de forma alguma, uma "nova" Opção FINOR, tampouco acarretou o aumento desta. Ao contrário, a entrega da DIPJ/2010 Retificadora promoveu irrisória redução do valor destinado, não havendo qualquer alteração quanto à Opção em si, i.e., percentual de destinação e/ou modalidade, sendo inaplicáveis as disposições do Ato Declaratório Normativo CST nº 26/1985 e da Nota SRF/COSAR nº 131/2001.

Por fim, conclui a Recorrente, que a apresentação da DIPJ/2010 Retificadora em nenhuma hipótese poderia ensejar o indeferimento do Incentivo Fiscal, notadamente porque não houve uma nova Opção ou sequer um acréscimo de seu valor, mas mera correção da apuração do IRPJ devido no ano-calendário de 2009 que resultou em um irrisório decréscimo do valor destinado ao FINOR.

[...]

Verifica-se que o PERC apresentado pela recorrente não foi apreciado pela autoridade administrativa pelo fato de o contribuinte ter apresentado DIPJ retificadora.

Documento nato-digital

Destaque-se, porém, que esta razão, per si, não é suficiente à justificar a não apreciação do PERC, mormente pelo fato de que a DIPJ original já contemplava a opção do contribuinte pelo FINOR.

Com efeito, a mera retificação da DIPJ (isoladamente) não pode ensejar a apreciação do PERC, se a opção foi regularmente exercida na DIPJ original.

Ademais a DIPJ retificadora produz os mesmos efeitos da DIPJ originalmente apresentada, corrobora essa assertiva as decisões deste conselho em outras ocasiões, valendo citar, como exemplos os trechos dos acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes n° 108-09.393 de 12/09/2007 e n° 101¬96.863 de 13/08/2008, que assim versam, respectivamente:

> "PAF - INCENTIVO FISCAL - DIPJ RETIFICADORA - EFEITOS - A partir da IN 166/99, os efeitos da declaração retificadora, nos dizeres dessa normativa, art. Io, § 2o, I, tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para efeitos da revisão sistemática de que trata a IN SRF 094, de 24 de dezembro de1997. " "(...) Não perde o direito à opção pela aplicação em incentivos fiscais no Finan o contribuinte que entrega declaração retificadora fora do exercício de competência, (...)"

Em complementação ao acima, adoto as razões de decidir constantes do voto do ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, nos autos do Processo nº 16327.721619/2011-70, Ac. CSRF 9101-002.339, que muito bem tratou da questão:

> Há vários aspectos que corroboram o entendimento manifestado no acórdão recorrido.
>
> O artigo 60 da Lei n° 9.069/1995 vincula a concessão do reconhecimento de contribuições federais, e essa questão sobre a apresentação de declaração retificadora nem mesmo consta das Instruções Normativas da Receita Federal.
>
> O Ato Declaratório Normativo CST 26/1985, por sua vez, foi editado num contexto legal que só previa o exercício da opção através da declaração de rendimentos, diferentemente da legislação atual que possibilita exercer opção também por meio de pagamento efetuado sob código específico, como ocorreu no presente caso.
>
> Também é importante destacar que a partir da IN n° 166, de 1999, a declaração retificadora passou a ter a mesma natureza da declaração original, substituindo-a integralmente, de modo que a retificação da DIPJ, por si só, não poderia implicar em perda total do incentivo cuja opção foi realizada no momento oportuno.
>
> Junta-se a isso o fato de o despacho decisório da Delegacia da Receita Federal que examinou o PERC não ter demonstrado nenhum prejuízo efetivo ao Fisco, em razão da retificação da DIPJ.
>
> A transcrição das telas de consulta das DIPJ que consta do referido despacho decisório indica apenas que houve redução da "Base de Cálculo dos Incentivos Fiscais" de R$ 78.214.347,86 para R$ 76.557.699,22, e que, em conseqüência disso, também houve redução do valor do "Finor" de R$ 9.385.721,74 para R$ 9.186.923,91, mantido o mesmo percentual para a apuração do incentivo (12%).

Documento nato-digital

> O limite de 12% para o cálculo do incentivo continuou sendo observado, e a alteração do valor do Finor foi mera decorrência da alteração do valor do IRPJ a pagar, que é a base de cálculo do incentivo.
>
> Em observância aos princípios da verdade material, do formalismo moderado e da razoabilidade da sanção, que foram mencionados pelo acórdão recorrido, poderia a Delegacia de origem, quando examinou o PERC, já tendo conhecimento da DIPJ retificadora, simplesmente fazer os devidos ajustes para a emissão do certificado, mas optou ela por negar por completo o incentivo.
>
> No caso, a indicação é de que não houve excesso de destinação ao Finor em detrimento do IRPJ, porque a redução de ambos se deu na mesma proporção. Aliás, em razão da redução do IRPJ a pagar (que é a base de cálculo do incentivo), a primeira impressão é de que pode ter havido recolhimento a maior de IRPJ no período, o que aumenta a dificuldade de se vislumbrar algum prejuízo ao Fisco.
>
> Desse modo, o acórdão recorrido também não merece reparo em relação à matéria tratada nesse tópico.

> Tendo em vista o entendimento acima, o art. 60 da Lei nº 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN SRF nº 166/1999.

Em suas Contrarrazões, o contribuinte aduz que enquanto no acórdão recorrido a opção pelo FINOR se deu com base em recolhimento de DARF específico, no paradigma colacionado pela PGFN essa opção teria se perfectibilizado somente com a apresentação da DIPJ, o que impediria o conhecimento do Apelo Fazendário em razão da ausência de similitude fática que embasaram essas decisões.

Entendo não lhe assistir razão, pois, embora, de fato, no caso concreto a opção pelo FINOR por parte do contribuinte tenha se dado, *inicialmente*, com base em recolhimento de DARF, opção essa corroborada pelo contribuinte na transmissão da sua DIPJ original (aplicação de R$ 184.867,03 no FINOR), após o prazo para entrega da DIPJ, e, mais precisamente, no ano seguinte ao da transmissão dessa declaração original (29/04/2011), o contribuinte procedeu à retificação da DIPJ, e, segundo consta à fl. 46 (Despacho Decisório de fls. 44-51), reduzindo a base de cálculo de IRPJ e, consequentemente, a base de cálculo do incentivo fiscal e a destinação de recursos ao FINOR para R$ 180.253,29, mantido o percentual de 6%. Ainda segundo o referido despacho, o recolhimento realizado em 31/03/2010, no valor de R$ 184.867,03, teria sido vinculado a débito de R$ 180.253,29 (fl. 47).

Ressalta-se que, embora o contribuinte alegue que no recorrido a opção tenha se dado com base em recolhimento em DARF, enquanto no paradigma nº 108-09.111 levou-se em consideração a DIPJ retificadora, no referido paradigma não se deu qualquer importância acerca do pagamento em DARF para fins de destinação ao FINOR, sendo suficiente para a decisão o fato de a DIPJ retificadora ter sido transmitida após o encerramento do exercício correspondente, aliás, em situação fática muito semelhante com a tratada nos presentes autos, pois também naqueles autos houve tentativa de redução da aplicação inicial junto ao FINOR.

Desse modo, ainda que nos presentes autos a opção pelo FINOR tenha se dado pelo recolhimento de DARF específico, não há dúvidas de que com a retificadora transmitida após o encerramento do período o contribuinte buscou alterar o cenário original de destinação de recursos a esse fundo, procedimento que, no acórdão recorrido, não foi óbice para o deferimento

Documento nato-digital

do pedido do contribuinte, ao passo que, em situação semelhante, foi razão do indeferimento do PERC no acórdão paradigma em questão.

Assim sendo, quanto à matéria "Investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais", o Recurso Especial da PGFN deve ser conhecido.

2 MÉRITO

2.1 INVESTIMENTO INCENTIVADO COM BASE EM DECLARAÇÃO RETIFICADORA FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA E COM ALTERAÇÃO DOS VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS

Nos termos já relatados, o contribuinte exerceu a Opção de destinar parte do IRPJ apurado no ano-calendário de 2009 ao Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR) por meio do recolhimento de DARF específicos em 31/03/2010, no valor de R$ 184.867,03 (fl. 35), equivalente a 6% do IRPJ apurado no exercício, à alíquota de 15%, deduzido de valores de incentivo fiscal de destinação do imposto.

Essa opção foi confirmada com a transmissão da DIPJ 2010 (relativa ao ano-calendário 2009), de forma original e tempestiva em 25/06/2010.

Ocorre que, no exercício seguinte (29/04/2011), o contribuinte transmitiu DIPJ Retificadora ajustando a apuração do lucro real, mantendo a opção pelo FINOR, mas alterando a apuração do lucro real mediante redução da base de cálculo do imposto, e, consequentemente do montante de IRPJ apurado e devido.

Tal opção pelo FINOR foi indeferida pela unidade de origem com fundamento exclusivamente na entrega de Declaração Fiscal Retificadora após 31/12/2010 (fl. 27).

Inconformado, o contribuinte apresentou PERC pleiteando o reconhecimento de seu direito ao Incentivo Fiscal e à necessária expedição da respectiva Ordem de Emissão de Incentivo Fiscal, o qual foi indeferido, conforme decisão de fls. 44-51, com base em dois fundamentos, a saber: (i) irregularidade fiscal do contribuinte; e (ii) a DIPJ/2010 Retificadora, transmitida em 29/04/2011, por si só, impediria o contribuinte de usufruir do incentivo fiscal.

Em relação à regularidade fiscal a decisão recorrida já reconheceu não haver qualquer pendência que pudesse ensejar o indeferimento do pleito do contribuinte (matéria alvo de Recurso Especial da PGFN não conhecido).

No que diz respeito à segunda matéria, assim decidiu o acórdão recorrido:

> Como razão adicional de decidir, tanto o Despacho Decisório quanto a decisão recorrida, adotaram o entendimento de que deve-se rejeitar o pleito, agora por força da entrega de declaração retificadora no ano-calendário de 2011.

Documento nato-digital

A DRJ considerou sua vinculação ao teor do Ato Declaratório Normativo CST no. 26, de 1985 e à Nota SRF/Cosar no. 131, de 2001, a partir do disposto no artigo 7º., inciso V, da Portaria MF no. 341, de 2011:

> [...]
>
> **Ato Declaratório (Normativo) CSTn° 26/85**
>
> O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF n° 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto nos artigos 1 °, 11 a 14 do Decreto-lei n° 1.376, de 12 de dezembro de 1974, nos artigos 1°e 3°do Decreto-lei n° 1.752, de 31 de dezembro de 1979 e no artigo 15 do Decreto-lei n° 2.065, de 26 de outubro de 1983, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados o seguinte:
>
> **1. Não fará jus à opção para aplicações em incentivos fiscais especificados nos artigos 503 a 510 do RIR/80, a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos ou retificação desta fora do exercício de competência, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente. (grifei)**
>
> 2. Nos casos de declaração de rendimentos relativa a encerramento de atividades, o saldo do imposto devido, em ORTN, para fins de opção para aplicação em incentivos fiscais, será convertido pelo valor da ORTN do mês da efetiva entrega, se antecipada, ou do mês de vencimento do prazo fixado pela legislação para apresentação da declaração final, desde que dentro do exercício financeiro correspondente.
>
> 3. Nos casos de declaração de rendimentos de pessoa jurídica apresentada em mês anterior ao fixado para entrega, será adotado, para fins de conversão para cruzeiros do saldo do imposto devido em ORTN, o valor da ORTN do mês da efetiva entrega.
>
> **Nota SRF/Cosar 131/2001**
>
> "Ementa: Tratamento das opções de aplicação em Incentivos Fiscais (FINOR - FINAM - FUNRES) no caso de declaração retificadora entregue após o término do exercício de competência.
>
> Somente serão acatadas aplicações para Incentivos Fiscais provenientes de declarações retificadoras entregues após 31/12 no respectivo exercício, obedecidas as seguintes condições:
>
> Declaração original entregue dentro do exercício;
>
> ***Não houve retificação que altere o valor ou Fundo de Investimento de opção exercida na última declaração entregue dentro do exercício de competência. Lembra-se que as declarações entregues após 31/12 do exercício de competência não sofrem tratamento por meio do sistema IRPJOEIF, de forma que a simples comparação da ficha ou quadro de opção por Incentivos Fiscais não é suficiente para o acatamento das opções. Portanto, deve-se recalcular o percentual de pagamento e a base de cálculo de acordo com a Norma de Execução correspondente ao exercício da opção. (grifei)***
>
> O contribuinte deve ainda obedecer todas as demais condições estabelecidas nas normas vigentes para concessão de Incentivos Fiscais.

Documento nato-digital

> Esta Norma revoga os procedimentos contidos na Nota/SRF/COSAR n. ° 95, de 29/06/99."

Neste sentido, conclui a decisão recorrida:

> a) Tratam-se tanto do ADN CST n°. 26, de 1985 como da Nota SRF/Cosar no . 131, de 2001 de atos administrativos vigentes, vinculantes a este Colegiado e acerca dos quais não podem estes julgadores se afastar ou mesmo cogitar do estabelecimento de exceções por eles não contempladas;
>
> b) Os referidos atos são bastante claros em impossibilitar a retificação com qualquer alteração de valores referentes ao FINOR (como se observou que correu no caso em questão, consoante declarações de e-fls. 209 a 244 e 245 a 330 - em especial e-fls. 230 e 267), através de DIPJ retificadora protocolizada após o exercício de competência, e, destarte, também sob esta ótica, é de se manter a rejeição da ordem adicional de emissão pleiteada.

Em contrapartida, alegou o Recorrente que "Destacando-se os elementos-chave das hipóteses de aplicação das normas acima, enxergam-se duas situações sujeitas às vedações prescritas em tais normas, quais sejam: (i) Opção manifestada via DIPJ; e (ii) Opção formalizada após a respectiva competência do exercício a que se vincula o Incentivo Fiscal.

Entende que, definitivamente, em nenhuma dessas situações se encaixa o presente caso; a uma, porque a Recorrente não formalizou sua Opção em DIPJ, mas em DARF específico e, a duas, porque sua Opção foi devidamente manifestada no exercício 2010, ou seja, dentro da competência na qual está inserido o Incentivo Fiscal pugnado.

Alega que a retificação da DIPJ 2010, ocorrida em 29/04/2011, não representou, de forma alguma, uma "nova" Opção FINOR, tampouco acarretou o aumento desta. Ao contrário, a entrega da DIPJ/2010 Retificadora promoveu irrisória redução do valor destinado, não havendo qualquer alteração quanto à Opção em si, i.e., percentual de destinação e/ou modalidade, sendo inaplicáveis as disposições do Ato Declaratório Normativo CST nº 26/1985 e da Nota SRF/COSAR nº 131/2001.

Por fim, conclui a Recorrente, que a apresentação da DIPJ/2010 Retificadora em nenhuma hipótese poderia ensejar o indeferimento do Incentivo Fiscal, notadamente porque não houve uma nova Opção ou sequer um acréscimo de seu valor, mas mera correção da apuração do IRPJ devido no ano-calendário de 2009 que resultou em um irrisório decréscimo do valor destinado ao FINOR.

[...]

Verifica-se que o PERC apresentado pela recorrente não foi apreciado pela autoridade administrativa pelo fato de o contribuinte ter apresentado DIPJ retificadora.

Destaque-se, porém, que esta razão, per si, não é suficiente à justificar a não apreciação do PERC, mormente pelo fato de que a DIPJ original já contemplava a opção do contribuinte pelo FINOR.

Com efeito, a mera retificação da DIPJ (isoladamente) não pode ensejar a apreciação do PERC, se a opção foi regularmente exercida na DIPJ original.

Ademais a DIPJ retificadora produz os mesmos efeitos da DIPJ originalmente apresentada, corrobora essa assertiva as decisões deste conselho em outras

Documento nato-digital

ocasiões, valendo citar, como exemplos os trechos dos acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes n° 108-09.393 de 12/09/2007 e n° 101¬96.863 de 13/08/2008, que assim versam, respectivamente:

> "PAF - INCENTIVO FISCAL - DIPJ RETIFICADORA - EFEITOS - A partir da IN 166/99, os efeitos da declaração retificadora, nos dizeres dessa normativa, art. 1º, § 2º, I, tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para efeitos da revisão sistemática de que trata a IN SRF 094, de 24 de dezembro de1997. " "(...) Não perde o direito à opção pela aplicação em incentivos fiscais no Finan o contribuinte que entrega declaração retificadora fora do exercício de competência, (...)"

Em complementação ao acima, adoto as razões de decidir constantes do voto do ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, nos autos do Processo nº 16327.721619/2011-70, Ac. CSRF 9101-002.339, que muito bem tratou da questão:

> Há vários aspectos que corroboram o entendimento manifestado no acórdão recorrido.
>
> O artigo 60 da Lei n° 9.069/1995 vincula a concessão do reconhecimento de contribuições federais, e essa questão sobre a apresentação de declaração retificadora nem mesmo consta das Instruções Normativas da Receita Federal.
>
> O Ato Declaratório Normativo CST 26/1985, por sua vez, foi editado num contexto legal que só previa o exercício da opção através da declaração de rendimentos, diferentemente da legislação atual que possibilita exercer opção também por meio de pagamento efetuado sob código específico, como ocorreu no presente caso.
>
> Também é importante destacar que a partir da IN n° 166, de 1999, a declaração retificadora passou a ter a mesma natureza da declaração original, substituindo-a integralmente, de modo que a retificação da DIPJ, por si só, não poderia implicar em perda total do incentivo cuja opção foi realizada no momento oportuno.
>
> Junta-se a isso o fato de o despacho decisório da Delegacia da Receita Federal que examinou o PERC não ter demonstrado nenhum prejuízo efetivo ao Fisco, em razão da retificação da DIPJ.
>
> **A transcrição das telas de consulta das DIPJ que consta do referido despacho decisório indica apenas que houve redução da "Base de Cálculo dos Incentivos Fiscais" de R$ 78.214.347,86 para R$ 76.557.699,22, e que, em conseqüência disso, também houve redução do valor do "Finor" de R$ 9.385.721,74 para R$ 9.186.923,91, mantido o mesmo percentual para a apuração do incentivo (12%).**
>
> **O limite de 12% para o cálculo do incentivo continuou sendo observado, e a alteração do valor do Finor foi mera decorrência da alteração do valor do IRPJ a pagar, que é a base de cálculo do incentivo**.
>
> Em observância aos princípios da verdade material, do formalismo moderado e da razoabilidade da sanção, que foram mencionados pelo acórdão recorrido, poderia a Delegacia de origem, quando examinou o PERC, já tendo conhecimento da DIPJ retificadora, simplesmente fazer

Documento nato-digital

> os devidos ajustes para a emissão do certificado, mas optou ela por negar por completo o incentivo.
>
> No caso, a indicação é de que não houve excesso de destinação ao Finor em detrimento do IRPJ, porque a redução de ambos se deu na mesma proporção. Aliás, em razão da redução do IRPJ a pagar (que é a base de cálculo do incentivo), a primeira impressão é de que pode ter havido recolhimento a maior de IRPJ no período, o que aumenta a dificuldade de se vislumbrar algum prejuízo ao Fisco.
>
> Desse modo, o acórdão recorrido também não merece reparo em relação à matéria tratada nesse tópico. [grifos nossos]

> Tendo em vista o entendimento acima, o art. 60 da Lei nº 9.069/95 exige tão somente a prova da regularidade fiscal. Em que pese a existência de regulação infralegal, ela não tem o condão de impedir a concessão de benefício, especialmente após a emissão da IN SRF nº 166/1999.

Pois bem, no que diz respeito à impossibilidade de transmissão de DIPJ retificadora após o final do exercício em que deveria ser transmitida a declaração original, entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos.

Há contudo, uma particularidade a ser considerada no caso concreto e que não foi levada em consideração pelo acórdão recorrido, julgamento, inclusive, do qual participei: a retificação levada a efeito pelo contribuinte, de acordo com o Despacho Decisório de fls. 44-51, a DIPJ retificadora transmitida reduziu base de cálculo de IRPJ e, consequentemente, a base de cálculo do incentivo fiscal e a destinação de recursos ao FINOR para R$ 180.253,29, mantido o percentual de 6%. Ainda segundo o referido despacho, o recolhimento realizado em 31/03/2010, no valor de R$ 184.867,03, teria sido vinculado a débito de R$ 180.253,29 (fl. 47).

Nesse contexto, convém ressaltar o disposto no art. 901 do RIR/99 acerca da subscrição voluntária:

> Art. 601. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado (art. 222), apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º).
>
> § 1º A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico, de parte do imposto sobre a renda de valor equivalente a até (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 1º):
>
> I - dezoito por cento para o FINOR e FINAM e vinte e cinco por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003;
>
> II - doze por cento para o FINOR e FINAM e dezessete por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008;
>
> III - seis por cento para o FINOR e FINAM e nove por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013.

Documento nato-digital

> § 2º No DARF a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 2º).
>
> § 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, 3º).
>
> § 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 606, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 4º).
>
> § 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irretratável, não podendo ser alterada (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 5º).
>
> **§ 6º Se os valores destinados para os fundos, na forma deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 6º):**
>
> I - em relação às empresas de que trata o art. 606, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;
>
> **II - pelas demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF.** [grifos nossos]
>
> § 7º Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto de renda (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 7º).
>
> § 8º Fica vedada, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, a opção pelos benefícios fiscais de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 8º).

Conforme se observa, caso o contribuinte destine ao FINOR recursos superiores ao limite legal, será considerado subscrição voluntária.

Portanto, caso seja transmitida DIPJ retificadora com redução do limite do incentivo fiscal a ser destinado ao FINOR, o excesso recolhido inicialmente pelo contribuinte será considerado como subscrição voluntária, ou seja, não poderá a Receita Federal retificar o valor destinado pela pessoa jurídica a esse fundo.

Assim sendo, a opção realizada pelo contribuinte mediante recolhimento de DARF, no valor de R$ 184.867,03, utilizada como dedução do IRPJ devido (incentivo fiscal), e, ao mesmo tempo, com o intuito de destinação ao FINOR, foi parcialmente infirmada pela DIPJ retificadora que apontou como limite dessa dedução o valor de R$ 180.253,29.

Documento nato-digital

Por conseguinte, o deferimento do PERC deve se dar nesse exato limite (R$ 180.253,29), sendo o restante do valor recolhido considerado como aplicação por subscrição voluntária, nos termos da inciso II do § 6º do art. 601 do RIR/99.

Assim sendo, embora entenda que o Recurso Especial da PGFN não possa ser provido nos exatos termos de seu pedido - restabelecimento da decisão de primeira instância que indeferiu o PERC -, há de se provê-lo parcialmente para limitar o valor do incentivo fiscal ao indicado na DIPJ retificadora.

Em relação ao pleito do patrono de que o provimento ao Recurso da PGFN fosse parcial a fim de que os autos retornassem à unidade de origem para exame acerca da subscrição voluntária, sob pena de cerceamento de direito de defesa do contribuinte por supostamente não ter tido oportunidade de se defender sobre o tema, conforme esclarecido antes do término do julgamento, tal irresignação não procede.

Desde o despacho da unidade de origem, a totalidade dos recursos recolhidos pelo contribuinte com destinação ao FINOR tinham sido considerados como sendo subscritos voluntariamente, decisão confirmada pela turma julgadora de primeira instância e, até então, totalmente reformada pelo colegiado *a quo*.

Em seu Recurso Especial, a PGFN requereu o restabelecimento da decisão de primeira instância, o que, nesta assentada, o colegiado decidiu por prover o pedido fazendário parcialmente, de modo a restabelecer a condição de subscrição voluntária somente o valor recolhido e destinado ao FINOR que superasse 6% do IRPJ devido informado na DIPJ Retificadora.

Por fim, é importante ressaltar que a denominação "subscrição voluntária" utilizada pela legislação, trata-se de mera ficção legal, não havendo que se perquirir o desejo ou não de o contribuinte fazê-lo, uma vez que o sistema jurídico sobre a matéria, conforme consolidado no art. 601 do RIR/99, determina à RFB que destine os recursos recolhidos pelo contribuinte ao fundo correspondente.

Portanto, todo esse valor recolhido, incluindo-se eventual valor excedente ao limite do incentivo fiscal (no caso concreto, 6% do IRPJ devido), é considerado definitivamente destinado ao fundo a partir do momento em que a RFB faça a emissão da ordem de emissão dos certificados de investimento, nos termos do art. 603 do RIR/99[1].

Destarte, a denominação "subscrição voluntária" a esse excedente não se refere ao desejo do contribuinte de assim o fazê-lo, mas sim, reforce-se, mera consequência legal dessa destinação em montante superior ao limite legal para utilização como incentivo fiscal.

---

[1] Art. 603. 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. 595, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos, em favor das pessoas jurídicas optantes (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, e Decreto-Lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979, 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 (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 1º).
[...]

Documento nato-digital

Assim sendo, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa por parte do contribuinte, pois tal matéria era litigiosa desde a decisão inaugural da autoridade administrativa da unidade de origem.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da PGFN, apenas no que se refere à matéria "investimento incentivado com base em declaração retificadora fora do exercício de competência e com alteração dos valores de incentivos fiscais" e, no mérito, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para limitar o valor do incentivo fiscal ao valor do incentivo fiscal indicado na DIPJ retificadora, no montante de R$ 180.253,59, sendo o restante do valor recolhido considerado como aplicação por subscrição voluntária.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Na sessão de julgamento de 16 de janeiro de 2020, esta Conselheira divergiu da maioria deste Colegiado para dar provimento parcial a recurso especial da PGFN que contestava o afastamento das objeções postas ao reconhecimento de incentivo fiscal na hipótese de retificação da DIPJ do período, e declarou voto no Acórdão nº 9101-004.623[2] nos seguintes termos:

> Divergi do I. Relator, para dar provimento parcial ao recurso especial da PGFN, por constatar que a retificação promovida pelo sujeito passivo se prestou a aumentar o valor destinado ao FINAM. Como bem observado pela autoridade fiscal, a aplicação no Fundo representava R$ 180.182,02 na declaração original, ao passo que na retificadora, apresentada em 03/06/2002, a aplicação passou a ser de R$ 181.705,85.
>
> Como bem exposto pelo I. Relator, a alteração do valor da opção exercida mediante retificação da declaração não pode ser obstada porque

[2] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, viviane Vidal Wagner, Andréa Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo.

Documento nato-digital

não há qualquer razoabilidade em se impedir a correção da base de cálculo originalmente declarada e, por consequência, do montante destinado à aplicação em incentivos fiscais, ou mesmo impor restrições maiores para retificação de declaração, apenas porque a pessoa jurídica optou pelo incentivo.

Contudo, tenho em conta que a opção pela aplicação de parcelas do IRPJ devido em incentivos fiscais destinados ao FINAM, faculdade prevista no Decreto-lei nº 1.376/74, estava assim tratada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

> Art.592. 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. 609, 611 e 613 (Decreto-Lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 1º).
>
> *[...]*
>
> Art. 601. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado (art. 222), apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º).
>
> *[...]*
>
> Art.603. 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. 595, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos, em favor das pessoas jurídicas optantes (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, e Decreto-Lei nº 1.752, de 31 de dezembro de 1979, 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 (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §1º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, 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 (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §2º, Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, art. 1º, e Lei nº 8.021, de 1990, 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 (Decreto-Lei

Documento nato-digital

> nº 1.376, de 1974, art. 15, §4º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, 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 subseqüente ao ano-calendário a que corresponder a opção (Decreto-Lei nº 1.376, de 1974, art. 15, §5º, e Decreto-Lei nº 1.752, de 1979, 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, de 1979, art. 3º).

Nestes termos, portanto, há um cronograma a ser observado pela Receita Federal do Brasil em face das opções exercidas pelas pessoas jurídicas, do qual decorrem providências incompatíveis com a aceitação de posterior aumento do valor dessas opções. Esta a razão, inclusive, de o exercício da opção ser localizado nos momentos definidos no art. 601 do RIR/99.

De outro lado, na hipótese de a retificação se prestar a reduzir o valor aplicado, de modo que a destinação inicial seja superior à retificada, a legislação atribui ao excesso o caráter de subscrição voluntária, dispensando a Receita Federal do Brasil de retificar o valor destinado pela pessoa jurídica. Veja-se:

> Art. 601. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado (art. 222), apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º).
>
> § 1º A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico, de parte do imposto sobre a renda de valor equivalente a até (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 1º):
>
> I - dezoito por cento para o FINOR e FINAM e vinte e cinco por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003;
>
> II - doze por cento para o FINOR e FINAM e dezessete por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008;
>
> III - seis por cento para o FINOR e FINAM e nove por cento para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013.

Documento nato-digital

> § 2º No DARF a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 2º).
>
> § 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, 3º).
>
> § 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 606, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 4º).
>
> § 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irretratável, não podendo ser alterada (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 5º).
>
> § 6º Se os valores destinados para os fundos, na forma deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 6º):
>
> I - em relação às empresas de que trata o art. 606, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;
>
> II - pelas demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF.
>
> § 7º Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto de renda (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 7º).
>
> § 8º Fica vedada, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, a opção pelos benefícios fiscais de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 8º).

No mesmo sentido, inclusive, foi a orientação decisória da manifestação desta Turma no Acórdão nº 9101-001.065, conduzido por voto do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, nos seguintes termos:

> Outra parte da controvérsia refere-se à caducidade (ou não) da opção pelo FINAM por força de retificação da declaração de rendimentos fora do período de competência. Quanto ao ponto, nada obstante o recurso da Fazenda Nacional tenha se restringido a apontar o aresto paradigma e a transcrever a ementa respectiva, parece-me possível verificar no caso o alegado dissenso jurisprudencial. De fato, enquanto o acórdão recorrido atesta que a apresentação de declaração de rendimentos retificadora não é causa de perda do direito A opção pelo incentivo, o aresto paradigma afirma categoricamente que "a *pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos original ou retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores a serem aplicados em incentivos fiscais regionais,* ***não fará jus a essa***

> ***opção,*** *mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente".*
>
> Quanto a esta controvérsia, parece-me ter razão o acórdão recorrido. De fato, não há na legislação de regência dispositivo que preveja a perda do direito de opção ao incentivo regional pelo fato de o Contribuinte ter retificado sua declaração de rendimentos fora do período de competência respectivo, tal como seria de rigor para retirar da pessoa jurídica o direito em referência. Além disso, como bem assentado pelo acórdão recorrido, o procedimento adotado pelo Contribuinte não causa qualquer prejuízo A Fazenda Pública, porquanto o valor eventualmente recolhido sob a base de cálculo maior da Declaração original será considerado contribuição com recursos próprios ou subscrição voluntária.
>
> Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.
>
> Assim, ultrapassado o prazo para aplicação, a retificação da DIPJ não prejudica a opção antes exercida, mas não pode se prestar a aumentar o valor aplicado.
>
> Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN e admitir que, caso cumpridos os demais requisitos, o PERC seja deferido até o limite da opção originalmente manifestada pela pessoa jurídica.

Nestes autos, a aplicação em incentivos fiscais pertinente ao ano-calendário 2009 foi atribuída a recursos próprios em razão de a declaração ter sido entregue depois de 31/12/2020 (e-fl. 27). Analisando o PERC, a autoridade fiscal consignou que na DIPJ originalmente entregue para o ano-calendário 2009, em 25/06/2010, o sujeito passivo aplicou R$ 184.867,03 no FINOR, equivalente a 6% da base de cálculo correspondente. Com a retificadora de 29/04/2011, a base de cálculo foi reduzida e a aplicação também, a R$ 180.253,29, mantido o percentual de 6%. Consta no referido despacho, ainda, que o recolhimento promovido em 31/03/2010, no valor de R$ 184.867,03, foi vinculado a débito de R$ 180.253,29.

Invocando o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 26/85, a autoridade fiscal aplicou seu entendimento de que *não fará jus à opção para aplicação em incentivos fiscais especificados nos artigos 503 a 510 do RIR/80, a pessoa jurídica que apresentar declaração de rendimentos ou retificação desta fora do exercício de competência, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido no exercício correspondente*.

Assim, a Contribuinte teve a oportunidade de se defender desde a apreciação original de seu pleito contra esta objeção formal à sua pretensão, apesar de reconhecida a existência de pagamento tempestivo para a aplicação em incentivos fiscais, o que devolve para este Colegiado a possibilidade de, frente a questionamento da PGFN contra o reconhecimento integral de seu pedido, reformá-lo parcialmente, sem qualquer necessidade de retorno às instâncias precedentes.

E, com fundamento no que expresso na declaração de voto acima transcrita, *na hipótese de a retificação se prestar a reduzir o valor aplicado, de modo que a destinação inicial seja superior à retificada, a legislação atribui ao excesso o caráter de subscrição voluntária,*

Documento nato-digital

dispensando a Receita Federal do Brasil de retificar o valor destinado pela pessoa jurídica. Assim, o PERC apresentado pela Contribuinte deveria ser deferido parcialmente porque apenas o excesso verificado entre a aplicação de R$ 184.867,03 e o valor diminuído na retificação (R$ 180.253,29) corresponderia a subscrição voluntária.

O excedente, como expresso na legislação de regência, representa aplicação definitiva nos Fundos de Investimentos, e não pode ser recuperado em restituição, nem mesmo se sujeita a retificação de DARF para outra destinação, conforme expresso desde a Instrução Normativa SRF nº 284/2003 e atualmente refletido na Instrução Normativa SRF nº 672/2006:

> Art. 11. Serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre:
>
> [...]
>
> IV - alteração de código de receita dos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas que impliquem opções de aplicação do imposto sobre a renda em investimentos regionais no Fundo de Investimentos do Nordeste (Finor), no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) ou no Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Funres);
>
> [...]

No mesmo sentido era a determinação da Instrução Normativa SRF nº 67/92, ao assim limitar a possibilidade de compensação entre tributos de mesma espécie:

> Art. 4º A compensação será realizada pelo valor expresso em quantidade de UFIR, e entre códigos de receita relativos a um mesmo tributo ou contribuição.
>
> Parágrafo único. Os créditos referentes aos códigos 1800 (IRPJ - FINOR), 1825 (IRPJ - FINAM), 1838 (IRPJ - FUNRES), 2160 (IPI - RESSARCIMENTO DE SELO DE CIGARROS) e 4028 (IOF - OURO) somente admitirão compensação, cada um, com débitos do mesmo código.

Vedação semelhante permanece na Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, que atualmente disciplina restituição, ressarcimento, compensação e reembolso no âmbito da Receita Federal do Brasil:

> Art. 6º Os valores recolhidos em decorrência de opções de aplicação do imposto sobre a renda em investimentos regionais - Fundo de Investimentos do Nordeste (Finor), Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) e Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Funres) - não poderão ser objeto de restituição.
>
> Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, inclusive, aos valores cuja opção por aplicação em investimentos regionais tenha sido manifestada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

O acórdão recorrido, sob o pressuposto de que a opção foi manifestada no exercício de 2010, invocou o fato de a DIPJ retificadora ter os mesmos efeitos da DIPJ original, além de acórdãos deste Colegiado, para dar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, vez que demonstrada sua regularidade fiscal, também questionada no indeferimento do PERC.

Documento nato-digital

A PGFN, de seu lado, além de questionar o momento de aferição da regularidade fiscal, defendeu a premissa fiscal de que a alteração de valores em DIPJ retificadora inviabiliza a opção pelo incentivo fiscal. Registre-se que, diversamente do que alega a Contribuinte, no paradigma nº 108-09.111, não se deu qualquer relevo a eventual investigação acerca do pagamento em DARF da aplicação promovida, bastando para a decisão o fato de a retificação da DIPJ ter sido promovida depois do exercício correspondente. A semelhança com o presente caso, aliás, é evidente, porque lá também a retificação promovida se prestou a reduzir a aplicação inicial, arguindo o interessado que o excesso de destinação *foi arcado pela própria manifestante como forma de destinação com recursos próprios, para que não houve qualquer prejuízo para o Fundo e o Fisco*.

Na medida em que, nestes autos, a opção foi promovida com o recolhimento de 31/03/2010 e que a retificação da DIPJ em 29/04/2011 prestou-se, apenas, a infirmar parcialmente o limite admitido por lei para aplicação em incentivos fiscais, é somente na parcela excedente a R$ 180.253,29 que deve ser restabelecida a correlação da aplicação a subscrição voluntária.

Por tais razões, e sem ressalvas ao voto do I. Relator acerca do conhecimento parcial do recurso especial, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para que o deferimento do PERC se limite à parcela de R$ 180.253,29, restabelecendo-se o restante como aplicação por subscrição voluntária.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Documento nato-digital