



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

**Processo n°** 10070.000367/2003-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.571 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2018  
**Matéria** PERC - Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais  
**Recorrente** TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999

**BENEFÍCIO FISCAL - INTERPRETAÇÃO - ART. 111 DO CTN**

As normas que tratam de benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, como determina o art. 111 do CTN, cujo teor não se limita às hipóteses de isenção, consoante remançosa jurisprudência do STJ.

**INVESTIMENTOS NO FINOR - BENEFÍCIO FISCAL CONDICIONADO AO PAGAMENTO EFETIVO DO TRIBUTO POR MEIO DE DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO PRÓPRIOS E ESPECÍFICOS.**

O contribuinte somente faz jus à emissão de certificados de investimentos tratados no art. 595 do RIR se comprovar o pagamento do imposto apurado através de DARF específico do qual conste o código da receita que indique o fundo ao qual o tributo será vertido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos

Antonio Nepomuceno Feitosa, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Carlos César Candal Moreira Filho, Leonam Rocha de Medeiros e Gustavo Guimarães da Fonseca:

## Relatório

Cuidam os autos de pedido de administrativo de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC -, manejado por Telemar Norte Leste S/A concernente à investimentos realizados por empresa sucedida pela recorrente (Telecomunicações do Piauí S/A) na área abrangida pelo FINOR (Fundo de Investimentos do Nordeste), originariamente concedido em parte (87,79%) pela DIOR/DERAT/RJO.

De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte não teria demonstrado a quitação integral do imposto no exercício de 2000, ano calendário de 2009, pelo que indeferiu parcialmente o pedido manejado, de forma proporcional ao montante efetivamente pago pelo recorrente.

Contra esta decisão, a empresa se insurgiu mediante oferecimento de manifestação de inconformidade sustentando que os valores por ela devidos teriam sido quitados em parte por meio de DARFs (recolhidos sob o código de receita 2362) e em parte por meio de parcelamento das estimativas devidas no exercício em testilha, efetivado por meio do PAES. Assevera, mais, que, mesmo que não considerados os valores incluídos no aludido parcelamento, os valores quitados por meio de DARF (R\$ 5.167.053,85), suplantavam o montante declarado pelo recorrente em sua DIPJ (R\$ 4.469.937,89), o que, a seu ver, garantiria o direito à percepção integral do benefício requisitado.

Aduz, ainda, que, à época da efetivação do pedido em análise, e também do próprio despacho decisório, detinha Certidões Positivas com Efeitos de Negativa emitidas pelos órgãos pertinentes (PGFN, INSS e FGTS) o que, *per se*, demonstrava a sua regularidade e, ato contínuo, a quitação do imposto.

Pedia, por fim, que, se reconhecida procedência duas alegações, a diferença postulada deveria ser atualizada pela SELIC.

A DRJ/RJO-I houve por bem indeferir a manifestação apresentada conforme ementa abaixo reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA*

*JURÍDICA - IRPJ*

*Exercício: 2000*

*PERC. DÉBITOS. INDEFERIMENTO.*

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

Cientificado da decisão acima em 15/06/2009 (AR de fl. 1.120), o contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 15/07/2009 (fl. 1.121), basicamente reiterando os argumentos lançados em suas manifestação de inconformidade, re-anexando os documentos suscitados, em especial, as CPEN tratadas em suas razões de insurgência.

Os autos foram, então, encaminhadas à esta 2ª Turma Ordinária para julgamento e análise, tendo sido, originariamente, distribuídos ao Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. De início, o então relator entendeu por bem converter o julgamento em diligência a fim de que a Unidade de Jurisdição do Contribuinte explicasse os cálculos realizados para definir o percentual do benefício parcialmente concedido e, ainda, se pronunciasse sobre a alegação do recorrente de que havia recolhimento, por DARF, de valor suficiente para a quitação integral do imposto (independentemente de se considerar, ou não, os débitos objetos de parcelamento via PAES).

A citada Unidade apresentou seu relatório à fls. 1.201/1.205, explicitando, aí, a fórmula utilizada para fixar o percentual do benefício parcialmente concedido sem, contudo, se manifestar sobre a alegação tratada na Resolução.

Deste relatório, o contribuinte foi regularmente intimado em 06/02/2017 (doc. fls. 1.209), tendo, entretanto, quedado-se inerte.

Os autos, então, retornaram a este Colegiado para análise e julgamento.

Este, o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

O recurso é tempestivo e, portanto, dele conheço.

### **I Dos pressupostos jurídicos da lide. Premissa maior.**

O benefício objeto deste feito está previsto no art. 595 do Decreto 3.000/99 (RIR), ao passo que as condições para sua concessão se encontram descritas, conforme destacado no acórdão recorrido, nos preceitos dos arts. 603, e § 1º, do mesmo diploma normativo, e cujo teor reproduzo a seguir:

*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](#)).

Para melhor entender os preceitos do § 1º, acima reproduzido, peço especial atenção às disposições do art. 601 do RIR que determina que "*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*".

Aqui, vejam bem, está estabelecida uma primeira premissa necessária à compreensão do caso em análise; no caso, o recolhimento a que alude o § 1º poderá se dar tanto por ocasião da entrega da DIPJ, como durante o ano-calendário, mediante recolhimento das estimativas mensais (imposto de renda anual) ou quando do recolhimento do imposto devido trimestralmente (lucro real trimestral). Em princípio, portanto, pela expressão "parcela do imposto", tratada pelo por vezes mencionado § 1º do art. 603, pode-se entender tanto a referente ao recolhimento do ajuste anual, como das estimativas mensais ou o recolhimento trimestral, *desde que o contribuinte manifeste expressamente a sua opção por uma destas formas*.

Neste particular, os percentuais aplicados à cada benefício (no caso em análise, o FINOR - 18%), incidirão ou sobre o ajuste anual ou sobre as estimativas mensais ou, ainda, sobre as cotas trimestrais do imposto devido segundo esta modalidade de recolhimento. Tal entendimento é confirmado pelas disposições do art. 105, §5º, da IN 267, de 23 de dezembro de 2002, que descreve os códigos de receita a serem utilizados pelas empresas interessadas em participar dos incentivos regionais:

§ 5º Nos Darf a que se refere o § 3º, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado, observado os seguintes códigos:

a) 9004 - IRPJ - Finor - Balanço Trimestral;

b) 9017 - IRPJ - Finor - Estimativa;

(...)

g) 9344 - IRPJ - Finor - Ajuste (...).

Em verdade, a norma vigente à época dos fatos aqui tratados era a IN 90/98 (que, inclusive, descrevia códigos de receitas distintos). Invoquei a IN 267 (que, vale frisar, revogou a IN 90/98), apenas porque ela deixa mais claro o significado de "parcelas do imposto pago".

Demais disso, vale destacar que o art. 603 estipula que os benefícios serão calculados a partir do montante do imposto **recolhido** (pagamento). Neste caso, "pagamento" é, tal qual prescrito pelo art. 156, I e VII, do Código Tributário Nacional, forma de **extinção do crédito tributário**. A regra legislativa não se refere, pois, à imposto "devido" ou imposto a

recolher ou, ainda, confessado e não pago; por certo, também não faz alusão ao parcelamento de crédito tributário.

Com efeito, lembrem-se, que estamos diante de normas que versam sobre "benefícios fiscais"; por isso, calha trazer a colação os ditames do art. 111, inciso II, do CTN, cujo conteúdo, peço vênia para reproduzir:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*(...)*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção (...).*

Há muito se tem discutido se as demais espécies de benefícios fiscais se enquadrariam ou não como hipóteses de isenção parcial ou, ainda que não, se estariam abarcadas pelas disposições afeitas à "exclusão do crédito tributário", notadamente para se aplicar a regra interpretativa acima. Aqui vale alertar que as decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça vem cravando que todos os benefícios fiscais estariam sujeitos à regra hermenêutica tratada pelo art. 111, conforme se extrai das ementas a seguir transcritas:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PELOS PATROCINADORES ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - PMF. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01.*

*(...)*

*6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.*

*7. Recurso especial não provido (REsp 1468436/RS, Relator Mauro Campbell, Segunda Turma, julgado em 01/12/2015 e acórdão publicado em 09/12/2015).*

*TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.*

*1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.*

*2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas*

*ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.*

*3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.*

*4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada. Recurso especial improvido (REsp 1410259/PR, Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 01/10/2015 e acórdão publicado em 09/10/2015)*

A palavra "recolhimento", insista-se, contida na legislação em análise, deve ser interpretada no seu sentido literal; "recolhimento" significa, e só pode significar, "pagamento", enquanto hipótese de extinção do crédito tributário, não se inserindo aqui, qualquer outra situação como, v.g., eventual parcelamento (já que, a teor do art. 151 da Lei Complementar Tributária, o parcelamento conforma hipótese de suspensão da exigibilidade e não de extinção). Também não se trata de imposto "devido" ou "apurado" já que extinção do crédito se dá, somente, com o seu "recolhimento" = "pagamento".

Pois bem. Paro por aqui, a exposição dos fundamentos jurídicos, passando ao largo, propositadamente, dos preceitos do art. 614 do RIR que exige a regularidade fiscal da empresa para a concessão dos citados benefícios. Isto porque, pelo que passo sustentar, este argumento ficará, irremediavelmente, prejudicado.

## **I.2 Dos pressupostos fáticos. Premissa menor.**

No tópico anterior, expus a exigência de duas condições para gozo do benefício tratado pelo art. 595 do RIR, a saber:

a) o contribuinte deve manifestar a sua opção para gozo do benefício mediante declaração explícita em sua declaração de rendimentos ou, durante o ano-calendário, através do **recolhimento** do imposto devido (anualmente, semestralmente ou por estimativas mensais), inserindo nos respectivos DARFs o código de receitas indicativo da opção adotada pela empresa (que identificará, inclusive, a que investimento aquela parcela de imposto se destinará);

b) para que seja deferido e, portanto, emitido o respectivo certificado (tratado pelo art. 603 do RIR), o imposto sobre o que se calculará o benefício deve, obrigatoriamente, ter sido "recolhido" = "pago" (crédito extinto na forma do art. 156, I, do CTN).

No caso, peço-lhes especial atenção ao extrato da DIPJ/2000 (ano-calendário 1999), ficha 13A, linhas 01, 05 e 18 (Cálculo do IR Lucro Real - apuração anual) e ficha 16 (Aplicações em Incentivos Fiscais) - fls. 779/781; deste documento extraem-se as seguintes conclusões:

a) o contribuinte claramente optou pela aplicação do IR no FINOR através de sua "declaração de rendimentos" (DIPJ), conforme lhe franqueia o art. 601 do RIR; para fazer jus ao benefício, contudo, deveria ter recolhido o valor devido a título de ajuste por meio de DARF com código específico que, no caso, à época, era o 6677;

b) entretanto, como se deduz das linhas 01,05, 13, 14, 16 e, principalmente, 18, a empresa **não apurou valor de ajuste a pagar**, tendo, até mesmo, saldo negativo a recuperar;

c) por conta disto, **não houve recolhimento de DARF/ajuste sob o código 6677.**

O que fez, então o recorrente: aviou o pedido de fl. 2, pleiteando o valor de R\$ 804.588,82, calculado sobre o valor do imposto anual tal qual apontado na DIPJ, **mesmo não tendo apurado imposto a pagar - e, por óbvio, não tendo procedido a qualquer recolhimento a título de ajuste.**

A partir daqui, o que se observou foi um sucessão, *venia concessa*, de equívocos. Isto porque, pelas conclusões acima expostas, **o recorrente não fazia jus a qualquer benefício que seja, já que não recolheu o valor concernente ao ajuste.** Nada obstante, a DIOR/DERAT, de forma açodada, deferiu parcialmente o pleito, considerando, para tanto, os recolhimentos efetivamente efetuados pelo contribuinte a título de estimativas mensais; mais que depressa o contribuinte apresentou documentação complementar sustentado ter recolhido valores de estimativas inclusive em montante superior àquele apurado em sua DIPJ (sem mencionar a alegação concernente aos valores parcelados).

Tais estimativas, vejam bem, foram de fato recolhidas; como confessa a própria empresa, todavia, o foram através do código de receita 2362 (IRPJ - PJ Obrigadas ao Lucro Real - Entidades Não Financeiras - Estimativa Mensal); no entanto, conforme já alertado acima, para que tais recolhimentos pudessem ser utilizados como forma de manifestação da opção tratada pelo art. 601, os respectivos DARFs teriam que ter sido recolhidos sob o código 6677 (utilizado tanto para o recolhimento do FINOR-estimativas, como para o recolhimento do FINOR-ajuste, na forma do já mencionado art. 1º da IN 90/98).

A verdade é que o contribuinte **não optou pela aplicação do imposto em investimentos regionais (arts. 609, 611 e 613) (...) no curso do ano-calendário**", justamente por não ter efetuado o recolhimento de "*DARF específico*" a que se refere a citada IN 90/98, vigente à época dos fatos geradores objetos dos recolhimentos por ele noticiados.

A toda evidência, o recorrente havia optado pela versão do imposto ao FINOR por meio de sua declaração de rendimentos e somente poderia gozar do benefício caso houvesse saldo de imposto a recolher e tal recolhimento (mediante "*DARF específico*") tivesse, efetiva e concretamente, ocorrido (lembrando o que afirmei no tópico anterior, as normas concessivas de benefícios devem ser interpretadas literalmente - e, na espécie, a legislação de regência condiciona o gozo do benefício ao recolhimento do imposto).

Não se atentando para este fato, a própria DRJ "embarcou" nesta discussão abordando questões, *permissa venia*, absolutamente impertinentes (o reconhecimento ou não do parcelamento ou o recolhimento dentro do mesmo exercício, etc). Tal estranheza, parece-me, somente foi tangenciada pelo Conselheiro Wilson Fernandes, que, como por ele alertado,

não tinha, até aqui, quaisquer condições de julgar o feito sem que fossem esclarecidas a forma de cálculo do benefício e a veracidade da informação prestada pelo contribuinte.

A resposta, diga-se, apresentada pela Unidade de Origem somente comprovou o erro por ela incorrido, já que considerou, para a concessão do benefício, exatamente as estimativas mensais que, tal qual afirmei alhures, **não se prestavam para justificá-la, nem mesmo parcialmente.**

## **II Conclusão parcial.**

Por tudo o que foi exposto nos dois tópicos anteriores, o que se observa neste feito é que o contribuinte nunca reuniu condições para perceber, nem mesmo proporcionalmente, o valor do benefício tratado pelo art. 595 do RIR; este Colegiado não pode, todavia, promover uma "*reformatio in pejus*" das decisões anteriores, restando-nos, aqui, ater aos limites da lide.

Neste passo, como o recorrente **não manifestou** a sua opção pela versão do imposto ao FINOR *ao longo do ano calendário* (mediante recolhimento de DARFs específicos, com o código de receita então vigente - 6677) e, a despeito de ter apontado a sua intenção da DIPJ, **não efetuou qualquer recolhimento do eventual valor de ajuste** (justamente por não ter apurado saldo a recolher), não há como acatar suas pretensões recursais.

## **III. Conclusão final.**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca