



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16327.000910/2006-43  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-005.145 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de outubro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.A.

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

Ano-calendário: 2003

FINAM - LIMITE DA OPÇÃO DE DESTINAÇÃO.

A destinação do IRPJ a incentivos fiscais na esfera do FINAM não pode ser exercida sobre parcela do tributo questionada judicialmente pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.145 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16327.000910/2006-43

## Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional em face do acórdão 1103-00.649, de 10 de abril de 2012, assim ementado e decidido:

### **Acórdão recorrido 1103-00.649**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: FINAM — LIMITE DA OPÇÃO DE DESTINAÇÃO

A parcela destinável aos incentivos fiscais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido, sem o adicional de alíquota, e não sobre o IRPJ pago. Aquele, após a dedução de incentivos ao PAT, de incentivos culturais, de incentivos audiovisuais e de incentivos ao Fundo da Criança e do Adolescente, é o limite da destinação aos incentivos fiscais regionais no âmbito do FINAM. O pagamento a menor do IRPJ devido não reduz a destinação aos incentivos fiscais em questão; torna exigível é o IRPJ com multa e juros. Por outro lado, só cabe falar em excesso de destinação aos incentivos fiscais quando a opção houver-se dado mediante DARF próprio com código específico da opção, hipótese em que o excesso é considerado aplicação de recursos próprios. Não é o que se dá no caso vertente. Glosa de opção baseada no IRPJ pago que não se sustenta.

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes.*

A Fazenda Nacional insurge-se contra o acórdão recorrido que deu provimento ao recurso voluntário sob o entendimento de que, a parcela destinável aos incentivos fiscais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido, e não sobre o IRPJ efetivamente pago. Sustenta a Fazenda Nacional que a parcela que teria sido objeto de depósito judicial não deveria compor o valor do IRPJ considerado recolhido. Alega divergência com relação ao acórdão n.º 108-08.987, de 18/08/2008, assim ementado:

### **Acórdão paradigma 108.08.987**

PERC - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS - Verificada a insuficiência de recolhimentos de IRPJ, não ilidida pelo contribuinte e, por conseguinte, a redução dos valores destinados ao FINAM, correto o reconhecimento do incentivo fiscal proporcional aos valores efetivamente recolhidos.

Em 21 de março de 2016, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

(...)

De fato, enquanto o acórdão recorrido entende que a determinação da parcela destinável aos incentivos fiscais regionais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido, o acórdão paradigma conclui que devem ser considerados os valores efetivamente pagos.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos (recorrido e paradigma) evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

(...)

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade do recurso bem como seu mérito.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a analisar os demais requisitos para a sua de admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

O sujeito passivo alega em suas contrarrazões que o acórdão apontado como paradigma seria convergente com o recorrido, é dizer, ambos teriam decidido que a parcela destinável ao FINAM deve ser calculada sobre o IRPJ devido e não sobre o IRPJ recolhido.

O acórdão apontado como paradigma decidiu o seguinte (grifamos):

(...)

Neste passo, desnecessário adentrar no mérito da regularidade fiscal, já que o que se discute é tão somente a alocação proporcional efetuada pela Receita Federal. Nesse ponto, cabe asseverar que não assiste razão ao contribuinte no que se refere questão da insuficiência dos recolhimentos efetuados a título de IRPJ. Com efeito, a despeito de o Recorrente ter afirmado em suas razões de recurso que houve o recolhimento integral dos valores devidos a título de IRPJ, a análise das provas juntadas aos presentes autos não nos leva a esta conclusão. Isto porque, pela soma dos valores recolhidos (DARF's anexas) chegamos à quantia inicialmente considerada pela fiscalização para efeito do cálculo proporcional. Diferença reside no cômputo dos depósitos judiciais anexados aos autos. Entretanto, os depósitos judiciais a que se refere a Recorrente não poderiam compor a base de cálculo dos incentivos fiscais, uma vez que, para o cálculo dos incentivos fiscais devem ser considerados os valores efetivamente devidos/pagos à época.

Depreende-se do trecho acima destacado que o acórdão apontado como paradigma considerou como base de cálculo para o FINAM apenas o IRPJ efetivamente recolhido mediante DARFs, não computando em tal base o valor dos depósitos judiciais realizados. Naquele caso, o IRPJ *devido* pelo contribuinte consistia, naturalmente, no resultado da soma entre o valor recolhido e o valor depositado judicialmente, e tal precedente considerou apenas o valor efetivamente recolhido para fins de cálculo do FINAM.

Depreende-se, assim, que os acórdãos recorrido e paradigma deram resultados divergentes à mesma questão, do que se depreende demonstrada a divergência jurisprudencial.

Além disso, o sujeito passivo argumenta em contrarrazões que faltaria interesse recursal à Fazenda Nacional, eis que a diferença entre o IRPJ apurado como devido e o recolhido por DARF – que, à época da opção, estava com a exigibilidade suspensa por força da medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 0003480-05.1997.4.03.6100 e, posteriormente, pelos depósitos realizados nos autos da Apelação n.º 2000.03.99.076888-9 – transformou-se em pagamento definitivo com o encerramento da discussão na esfera judicial no ano de 2016.

Neste sentido, ressalta que, estando a alocação proporcional fundada na suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ, dado que parte do imposto apurado estava com a exigibilidade suspensa, e comprovada a transformação dos depósitos judiciais em pagamento definitivo, seria de se concluir pelo efetivo recolhimento do IRPJ apurado pela ora Recorrida no ano-calendário de 2003, e, via de consequência, pela ausência de interesse recursal da Fazenda Nacional, uma vez que todo o IRPJ devido teria sido pago pelo sujeito passivo.

Observo que **a alegação acima traz fatos novos** sobre os quais ainda não foi dada à Fazenda Nacional a oportunidade de sobre eles se manifestar nos presentes autos.

De qualquer forma, observo que estamos diante de recurso apresentado pela Fazenda Nacional (e não pelo sujeito passivo) e a decisão que prevalece nos presentes autos, até o momento, é a do acórdão recorrido, que entendeu que o FINAM deve ser calculado sobre o IRPJ *devido*, não tendo havido qualquer manifestação de desistência do sujeito passivo nos presentes autos. Assim, a eventual desconstituição de tal decisão deve, necessariamente, passar pela análise de mérito pretendida pela Fazenda Nacional, para então, se for o caso, ser avaliado se, em devendo o FINAM ser calculado sobre o IRPJ *recolhido*, qual seria o impacto do fato de os depósitos judiciais terem eventualmente sido convertidos em renda.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

## Mérito

O mérito do presente recurso consiste em decidir se a parcela destinável aos incentivos fiscais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido ou sobre o IRPJ efetivamente pago.

No caso, o sujeito passivo exerceu a opção de destinar parte do IRPJ apurado no ano-base de 2003 ao Fundo de Investimentos da Amazônia (“FINAM”), na forma estabelecida pela Lei n.º 9.532/1997. A opção foi indeferida pela Receita Federal do Brasil (“RFB”), em função da suposta insuficiência do recolhimento do IRPJ, o que motivou a apresentação de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (“PERC”), que restou indeferido sob o mesmo argumento.

A diferença entre o imposto devido e o recolhido estava com exigibilidade suspensa por força da medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 0003480-05.1997.4.03.6100 e do depósito judicial efetuado nos autos da Apelação n.º 2000.03.99.07688-91 (que o sujeito passivo, em suas contrarrazões, sustenta ter sido convertido em renda em 2016).

O acórdão recorrido considerou que a parcela objeto de depósito judicial deveria compor o cálculo, eis que a destinação aos incentivos fiscais seria determinada sobre o valor do IRPJ devido, e não do recolhido.

Diferentemente, a Fazenda Nacional sustenta que os valores depositados não deveriam compor o valor do IRPJ para fins do FINAM. O recurso especial não rebate os argumentos expostos no acórdão recorrido e seu trecho de mérito limita-se a transcrever os artigos 105 a 112 de uma “legislação” que ele não se esclarece qual é, para então concluir:

(...)

Por esta regra, impõe-se que o valor do incentivo fiscal a ser deferido seja calculado proporcionalmente ao imposto e incentivos recolhidos durante o ano calendário. O termo recolhimento abrange tanto o pagamento como a compensação, que são formas de extinção do crédito tributário, segundo o disposto no art. 156, do CTN.

Considerar que a destinação aos incentivos fiscais em questão deve ser determinada sobre o valor do IRPJ devido, e não do recolhido, não encontra guarida legal. Pelo contrário, está desatendendo às normas que regulam a matéria.

Portanto, conforme decidido na primeira instância, a parcela que, segundo a contribuinte, teria sido objeto de depósito judicial, não deve compor o valor do imposto de renda considerado recolhido.

#### IV - DO PEDIDO

Ante o exposto, a UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) requer seja admitido e provido o presente recurso especial.

Pesquisando-se via “copia e cola” os trechos da norma transcrita no recurso especial na internet (Google) percebe-se que que, aparentemente, trata-se de trecho da Instrução Normativa SRF 267/2002. A leitura dos dispositivos, por sua vez, revela que estes mencionam a destinação de “parcela do imposto” e, quando dão alguma qualificação a tal parcela, fazem menção ao termo “devido” e nunca ao termo “recolhido”.

Assim, não consigo, da leitura das regras transcritas no recurso, chegar à conclusão a que chegou a Fazenda Nacional em seu recurso especial (no trecho acima transcrito).

Muito mais convincentes são, no meu entendimento, as razões apostas no voto condutor do acórdão recorrido, que adoto como razões complementares de decidir:

(...)

Faço, aqui, um breve retrospecto legislativo da disciplina dos incentivos fiscais regionais no âmbito da SUDAM.

Antecipo que a opção "pura" pelo incentivo fiscal no FINAM foi revogada em maio de 2001 (com vigência, pois, a partir de 2002), com a Medida Provisória 2.128-10/01 (que, sobre revogar o art. 40 da Lei 9.532/91, não reproduziu o art. 13 da MP 2.128-9/01, que praticamente reproduzia o art. 4º da Lei 5.532/97) e com a Medida Provisória 2.145/01 (art. 50, XVIII).

Remanesceu a opção pelo incentivo fiscal no FINAM na forma do art. 9º da Lei 8.167/91: os chamados projetos próprios, em que 70% dos recursos destinados aos incentivos fiscais são direcionados ao projeto específico da sociedade de qual a pessoa ou grupo de empresas participe com pelo menos 51% do capital votante; e 30%, recebidos mediante os certificados de investimento ou quotas do FINAM). Isso, conforme o art. 50, XX, da Medida Provisória 2.145/01, posteriormente reproduzida no art. 32, IV, da Medida Provisória 2.157-3/01, e finalmente estabilizada no art. 18 da Medida Provisória 2.199-14/01.

É o caso em questão.

Antes da criação do FINAM, os art. 7º e 11, da Lei 5.174/66 previam:

Art. 70. Todas as pessoas jurídicas registradas no País poderão deduzir no imposto de renda e seus adicionais:

a) até 75% (setenta e cinco por cento) do valor das obrigações que adquirirem, emitidas pelo Banco da Amazônia S.A. com o fim específico de ampliar os recursos do Fundo de que trata o artigo 11 desta Lei;

(...)

Art. 11. Se, até o dia 31 de dezembro do terceiro ano seguinte à data do último recolhimento a que estava obrigada a pessoa jurídica não houver vinculado os recursos deduzidos na forma da alínea " b "do art. 7º, desta Lei, serão estes transferidos pelo Banco da Amazônia S. A. para o "Fundo para Investimentos Privados no Desenvolvimento da Amazônia - FIDAM", cujos recursos passarão a integrar.

Ainda, antes da criação do FINAM, conforme o art. 1º, "a", do Decreto-lei 756/69:

Art. 1º. Todas as pessoas jurídicas registradas no País poderão deduzir do Imposto de Renda e seus adicionais não restituíveis:

a) até 75% (setenta e cinco por cento) do valor das obrigações, que adquirirem, emitidas pelo Banco da Amazônia S.A., com o fim específico de ampliar os recursos do Fundo para Investimentos Privados no Desenvolvimento da Amazônia (FIDAM);

O art. 2º do Decreto -lei 1.376/74 criou o FINAM:

Art. 2º. Ficam instituídos o Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR), o Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM) e o Fundo de Investimentos Setoriais (FISSET); administrados e operados nos termos definidos neste Decreto-lei.

Também, o Decreto-lei 1.376/74 com as alterações do Decreto-lei 1.478/76 previu o seguinte:

Art. 1º. As parcelas dedutíveis do imposto sobre a renda devido pelas pessoas jurídicas, relativas a incentivos fiscais e as destinadas a aplicações específicas, serão recolhidas e aplicadas de acordo com as disposições deste Decreto-lei.

Parágrafo único As parcelas referidas neste artigo são as de que tratam:

a) o artigo 18 da Lei nº4.239, de 27 de junho de 1963, alterado pelo artigo 18 da Lei nº 4.869, de 1º de dezembro de 1965 (SUDENE);

b) o artigo 1º, alínea b, do Decreto-lei n.º 756, de 11 de agosto de 1969 (SUDAM);

(...)

Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1975, inclusive, a pessoa jurídica mediante indicação, poderá optar pela aplicação, com base no parágrafo único do artigo 1º, das seguintes parcelas do imposto de renda devido:

I- até 50% (cinquenta por cento) nos seguintes casos.

a) nos Fundos de Investimento do Nordeste ou da Amazônia, em projetos considerados de interesse para o desenvolvimento econômico dessas regiões pelas respectivas Superintendências, inclusive os relacionados com pesca, turismo e florestamento e reflorestamento localizados nessas áreas;

O art. 1º, I e o art. 9º, caput, §§ 1º e 2º (já com a redação da MP 2.058/00), da Lei 8.167/91 preceituaram:

Art. 1º. A partir do exercício financeiro de 1991, correspondente ao período-base de 1990, fica restabelecida a faculdade da pessoa jurídica optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido:

I - no Fundo de Investimentos do Nordeste - FINOR ou no Fundo de Investimentos da Amazônia- FINAM (Decreto-lei n.º 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 11. , I, alínea "a"), bem assim no Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo - FUNRES (Decreto-lei n.º 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 11, V);

(...)

Art. 9º As Agências de Desenvolvimento Regional e os Bancos Operadores assegurarão às pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham pelo menos cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de empreendimento de setor da economia considerado, pelo Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional, a aplicação, nesse empreendimento, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que trata o art. 1º, inciso I.

§ 1º. Na hipótese de que trata este artigo, serão obedecidos os limites de incentivos fiscais constantes do esquema financeiro aprovado para o projeto, o qual, além de ajustado ao orçamento anual dos Fundos, não incluirá qualquer parcela de recursos para aplicação na conformidade do art. 5º desta Lei.

§ 2º. Nos casos de participação conjunta, será obedecido o limite mínimo de vinte por cento do capital votante para cada pessoa jurídica ou grupo de empresas coligadas, a ser integralizado com recursos próprios.

O art. 4º da Lei 9.532/97 passou a prever o que segue:

Art. 4º. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente. (Revogado pela Medida Provisória no 2.199-14, de 2001) (Vide art. 18 da MPV no 2.199-14, de 2001)

§ 1º. A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico, de parte do imposto sobre a renda de valor equivalente a até:

I - 18% para o FINOR e FINAM e 25% para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003; II - 12% para o FINOR e FINAM e 17% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2004 até dezembro de 2008; III - 6% para o FINOR e FINAM e 9% para o FUNRES, a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2013.

§ 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.

§ 3º. Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias.

§ 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 90 da Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, será feita vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º. A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada.

§ 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:

a) em relação as empresas de que trata o art. 9º da Lei n.º 8.167, de 1991, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;

b) 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.

§ 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.

O art. 4º da Lei 9.532/97 foi revogado pela Medida Provisória 2.058/01, mas seu art. 13 praticamente reproduziu o primeiro dispositivo, como se vê:

Art. 13. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente.

§ 1º. A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento de parte do imposto sobre a renda, no valor equivalente a dezoito por cento para o FINOR e o FINAM e vinte e cinco por cento para o FUNRES, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) específico.

§ 2º. No DARE a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao Fundo pelo qual houver optado.

§ 3º. Os recursos de que trata este artigo, em qualquer das modalidades de opção previstas no caput, serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias.

§ 4º. A liberação dos recursos referentes à opção prevista no caput, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 9º da Lei n.º 8.167, de 1991, será efetuada pelo Fundo respectivo, mediante apresentação dos DARF validados pela Secretaria da Receita Federal, e comprovação de regularidade fiscal da pessoa jurídica optante relativamente a tributos e contribuições federais.

§ 5º. A opção manifestada em qualquer das formas previstas no caput deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada.

§ 6º. Se os valores destinados para os Fundos, nas formas previstas nos §§ 1º e 4º deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na DIPJ, a parcela excedente será considerada:

a) em relação às empresas de que trata o art. 9º da Lei n.º 8.167, de 1991, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto; e

b) em relação às demais empresas, como subscrição voluntária para o Fundo destinatário da opção, fazendo jus o subscritor aos Certificados de Investimento a serem emitidos pelos Fundos beneficiários respectivos.

§ 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 sobre a renda.

(...)

Art. 19. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, relativamente às normas introduzidas pelos arts. 13 e 14, a partir de 1º de janeiro de 2000.

Art. 20. Revoga-se o art. 4º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Veja-se a dicção do art. 3º da citada Medida Provisória 2.058/01, na mesma linha do art. 10 da Lei 8.167/91 c/co art. 4º, § 1º, da Lei 9.532/97 (vez que 13% é destinado ao PIN e PROTERRA):

Art. 3.º A partir do ano-calendário de 2000 e até dezembro de 2013, a opção das pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real pela aplicação de parcela do imposto sobre a renda devido será de:

I - trinta por cento em favor do Fundo de Investimentos do Nordeste - FINOR e do Fundo de Investimentos da Amazônia - FINAM (Decreto-Lei n.º 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 1º, I, "a"), incluídas as deduções compulsórias, no montante de doze por cento, em favor do Programa de Integração Nacional - PIN e do Programa de Redistribuição de Terras e de Estimulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste - PROTERRA, de que cuida o art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.106, de 16 de junho de 1970, e o art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.179, de 6 de julho de 1971, respectivamente; e

II - vinte e cinco por cento em favor do Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo - FUNRES (Decreto-Lei n.º 1.376, de 1974, art. 11, V).

A Medida Provisória 2.128-10, de 25/05/01 não reproduziu o art. 13 da MP 2.058/01 (aquela representa a 9ª reedição dessa MP), mantendo a redação da revogação do art. 4º da Lei 9.532/97. Mas isso, por conta da revogação do art. 1º da Lei 8.167/91, pela MP 2.145, de 2/05/01:

Art. 50. Ficam revogados:

XVIII - o inciso I do art. 1º da Lei n.º 8.167, de 16 de abril de 1991;

A manutenção da opção pelos incentivos fiscais no FINAM para quem participe de sociedade com projeto incentivado ficou prevista no art. 50, XX, da MP 2.145/01 (posteriormente desmembrada nas MP 2.156-3/01 e MP 2.157-3/01, em relação ao FINAM e ao FINOR, e praticamente refundidas na MP 2.199-13/01):

Art. 50. Ficam revogados:

(.)

XX- o art. 18 da Lei n.º 4.239, de 27 de junho de 1963, e a alínea "b" do art. 1º do Decreto-Lei n.º 756, de 11 de agosto de 1969, ressalvado o direito previsto no art. 90 da Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, para as pessoas que já o tenham exercido, até o final do prazo previsto para a implantação de seus projetos, desde que estejam em situação de regularidade, cumpridos todos os requisitos previstos e os cronogramas aprovados.

Pois bem. Esse sintetizado retrospecto legislativo que ora descrevi contribui para espantar qualquer discussão quanto à parcela do IRPJ destinável à opção pelos incentivos fiscais regionais no âmbito da FINAM.

Não resulta dúvida de que a destinação aos incentivos fiscais em questão é determinada sobre o valor do IRPJ devido, e não do recolhido, ou melhor, do pago.

Isso resulta expresso dos arts. 1º e 11, I, "a", do Decreto-lei 1.376/74, do art. 1º da Lei 8.167/91 e do art. 3º, I, da MP 2.058/01. Mas não só. O art. 4º, § 7º, da Lei 9.532/97 e, posteriormente, o art. 13, § 7º, da MP 2.058/01 igualmente expressam essa conclusão.

Dai que, se o IRPJ devido não for pago integralmente, a parcela não paga é exigível com multa e juros. Significa dizer, a destinação de parcela do IRPJ aos incentivos fiscais em dissídio é determinada sobre o IRPJ devido; se estor for pago a menor, não se reduz a destinação à opção pelos incentivos, mas exigível é o IRPJ com multa e juros.

Ainda, só cabe falar em excesso de destinação aos incentivos fiscais no âmbito da FINAM quando houver opção mediante DARE próprio com código específico da opção, hipótese em que o excesso é considerado aplicação de recursos próprios. Do contrário, inexistente excesso de destinação considerado aplicação de recursos próprios. Haverá é glosa do excedente de destinação, pois só existirá destinação de parcela do IRPJ devido no limite legal: inexistirá aplicação de recursos próprios.

Isso ressalta expresso, inclusive, do art. 13, § 6º, da MP 2.058/01, ao fazer remissão ao art. 13, § 1º, que versa sobre destinação no curso do ano-calendário por DARF próprio com código específico.

Enfim, a determinação da parcela destinável aos incentivos fiscais regionais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido, e não sobre o IRPJ pago. Sobre o IRPJ devido, sem o adicional da alíquota, e após a dedução de incentivos ao PAT, de incentivos culturais, de incentivos audiovisuais e de incentivos ao FCA.

Fica claro, portanto, que o ponto sobre parte do IRPJ se encontrar sob exigibilidade suspensa com depósito judicial em nada interfere na questão em debate.

De se manter, assim, a decisão recorrida.

Por fim, considero relevante uma última observação, de que esta decisão é coerente com a posição desta Relatora acerca da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa. Explico. A questão dos presentes autos consiste em definir o conceito de "devido" quando há uma parcela do tributo sujeita a depósito judicial e, neste sentido, pode-se traçar um paralelo entre ela e a questão da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa -- se tal seria ou não uma situação de solução indefinida, capaz ou não de ter reflexos quanto à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sobre essa matéria, esta Relatora votou pela dedutibilidade de tais parcelas, tendo restado vencida no julgamento do acórdão 9101-005.044, de relatoria da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Considerando o voto acima, sugeri a seguinte ementa para o presente julgado:

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

Ano-calendário: 2004

**FINAM - LIMITE DA OPÇÃO DE DESTINAÇÃO.**

A parcela destinável aos incentivos fiscais na esfera do FINAM se dá sobre o IRPJ devido, sem o adicional de alíquota, e não sobre o IRPJ efetivamente pago. Glosa de opção baseada no IRPJ pago que não se sustenta.

## **Conclusão**

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao procedimento adotado pela Contribuinte. Prevaleceu a conclusão de que deveria ser dado provimento ao recurso especial da PGFN porque a base de cálculo do incentivo não poderia contemplar parcela do tributo discutida judicialmente pelo sujeito passivo.

Isto em razão de a discussão posta nestes autos não se circunscrever, propriamente, a definir se a parcela a ser destinada ao FINAM deve ser calculada sobre o IRPJ devido ou sobre o IRPJ recolhido, mas sim o que deve ser compreendido como IRPJ devido.

Como bem exposto no acórdão recorrido, o sujeito passivo pode optar pelo incentivo não só por ocasião do recolhimento, mas também na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e, caso opte pelo incentivo, mas não recolha integralmente o tributo devido, sujeitar-se-á a multa e juros sobre o valor devido.

Contudo, quando o sujeito passivo discorda da legislação que define o tributo devido, é estabelecida uma incerteza sobre a base de cálculo da destinação pretendida, e esta incerteza é incompatível com a sistemática de destinação do incentivo, assim disciplinada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º 1.376, de 12 de dezembro de 1974, art. 1.º).

[...]

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 n.º 9.532, de 1997, art. 4.º).

[...]

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 n.º 1.376, de 1974, art. 15, e Decreto-Lei n.º 1.752, de 31 de dezembro de 1979, art. 1.º).

§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 n.º 1.376, de 1974, art. 15, §1º, e Decreto-Lei n.º 1.752, de 1979, art. 1.º).

§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 n.º 1.376, de 1974, art. 15, §2º, Decreto-Lei n.º 1.752, de 1979, art. 1.º, e Lei n.º 8.021, de 1990, art. 2.º).

§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 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 subsequente 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 incerteza resultante do questionamento judicial do montante devido a título de IRPJ. O exercício da opção nos momentos definidos no art. 601 do RIR/99 deve ter em conta, assim, o tributo que o sujeito passivo reconhece como devido, sob pena de ser ele favorecido com uma destinação superior à calculada em razão do tributo que o Poder Judiciário venha, ao final da demanda por ele proposta, definir como devido.

Estas conclusões estão alinhadas aos argumentos deduzidos por esta Conselheira para classificar como provisões os tributos com exigibilidade suspensa, para fins de dedutibilidade na apuração a base de cálculo da CSLL, consoante excertos extraídos do voto proferido no Acórdão nº 1101-000.813:

[...]

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

[...]

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

[...]

Esclareça-se que na discussão estabelecida nestes autos merece destaque, para além da incerteza quanto ao futuro recebimento do tributo pela Fazenda Nacional, a incerteza presente no momento da opção quanto ao valor devido, resultante unicamente do questionamento judicial deduzido pelo sujeito passivo. Irrelevante, portanto, se o valor foi depositado judicialmente ou teve sua exigibilidade suspensa por decisão liminar. São incompatíveis as condutas de afirmar indevido o IRPJ porque majorado em razão da falta de dedução, de sua base de cálculo, da despesa de CSLL incorrida no ano-calendário, e reputá-lo devido para fins de majorar o incentivo fiscal pretendido.

Veja-se, aliás, que caso o sujeito passivo primeiro optasse pelo incentivo fiscal e depois submetesse ao Poder Judiciário questionamentos semelhantes aos aqui apresentados, circunscritos à definição da base de cálculo do IRPJ, eventual decisão favorável não lhe permitiria restituir os valores destinados ao FINAM, dado sua opção ser irretratável, na forma do art. 4º, §5º da Lei n.º 9.532/97, citada no acórdão recorrido<sup>1</sup>. Ao reverso, se o questionamento já existe antes da opção, esta não pode ser exercida em relação aos valores sob discussão judicial.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

---

<sup>1</sup> Sob esta inspiração, desde a Instrução Normativa SRF n.º 210, de 2002, está disposto:

Art. 7º 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 também aos valores cuja opção por aplicação em investimentos regionais tenha sido manifestada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-005.145 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16327.000910/2006-43