



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

**Processo n°** 16327.001288/2010-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.524 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de outubro de 2014  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Recorrente** BANCO BRADESCO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008

PEDIDO DE ORDEM DE EMISSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS - PERC.

Retificação da declaração. Diminuição do valor destinado. Possibilidade. A única consequência da posterior retificação da declaração seria que eventuais valores já recolhidos e aplicados no fundo passariam a ser considerados aplicação com recursos próprios do contribuinte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Júnior - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator.

EDITADO EM: 27/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior (presidente da turma), Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

## Relatório

**BANCO BRADESCO S.A.**, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR – DRJ/CTA, que, por unanimidade, considerou improcedente a manifestação de inconformidade para manter o Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em 15/08/2012, contra o indeferimento de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC) referente ao ano calendário 2007, exercício 2008, formulado em 23/09/2010.

O indeferimento do pleito para revisão de Ordem de Emissão Incentivo Fiscal referente PERC, exercício 2008, FINAM, foi ocasionado pelo fato de o contribuinte ter apresentado a declaração retificadora fora do exercício de competência, com alteração dos valores que pretendia aplicar em incentivos fiscais, contrariando o disposto no Ato Declaratório Normativo CST nº 26/1985 e a Nota SRF/Cosar nº 131/2001.

Cientificado do indeferimento, apresentou em 27/11/2012 a manifestação de inconformidade de fls. 431-448, onde alega que:

- se trata de processo administrativo de Pedido de Revisão de Ordem de Incentivo Fiscal ("PERC") referente ao ano calendário 2007, exercício 2008, formulado pela Requerente e apresentado em 23.09.2010;

- transmitiu a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ") de 2008, por meio da qual declarou: (i) na ficha 12B, Imposto de Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") devido, sob a alíquota de 15% e antes dos ajustes, no valor de R\$ 530.878.230,30; e (ii) na "Ficha 27 Aplicações em Incentivos Fiscais", destinou parcela do Imposto de Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") ao Fundo de Investimentos da Amazônia ("FINAM"), no montante de R\$ 52.733.546,87;

- em 06.01.2009, transmitiu DIPJ/2008 retificadora, alterado os valores acima mencionados, para R\$ 549.096.912,48 e R\$ 51.407.922,10, respectivamente;

- a Fiscalização emitiu Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais, desconsiderando, integralmente, os valores aplicados no FINAM, não reconhecendo, assim, à Requerente o gozo do benefício fiscal mencionado.

- a autoridade fiscal entendeu que a Reclamante não faria jus ao referido benefício fiscal, sob as seguintes alegações: (i) "contribuinte com declaração entregue após 31.12.2008"; (ii) "contribuinte com débitos de tributos e contribuições federais (art. 60, Lei n.º 9.069/05)" e (iii) "contribuinte com pendências relativas a contribuições previdenciárias" (fls. 03 dos autos).

- inconformada apresentou o mencionado PERC, o qual foi indeferido pela d. Delegacia Especial de Instituições Financeiras ("DEINF"). De fato, as autoridades fiscais reconheceram a inexistência de débitos exigíveis na data da opção ao benefício fiscal, afastando as alegações dos itens (ii) e (iii) acima. Entretanto, entendeu a d. DEINF que a DIPJ retificadora apresentada pela Requerente seria fato

suficiente para desconsiderar a integralidade do montante aplicado no FINAM, uma vez que transmitida após o encerramento do exercício de 2008 (ano-calendário 2007).

- o entendimento exarado no despacho decisório proferido pela DEINF e ora combatido não pode prosperar, devendo essa C. Turma Julgadora, com base na legislação e jurisprudência, determinar a reforma integral do Despacho Decisório. É o que se passará a demonstrar.

## II DO DIREITO

### Da Existência do Direito Às Aplicações no FINAM Possibilidade de Retificação da DIPJ

O Decreto-Lei n.º 1.376, de 12.12.1974, instituiu o Fundo de Investimentos da Amazônia, o qual é operado pelo Banco da Amazônia S.A. Confira-se:

[...]

que o referido fundo foi instituído com o intuito de mobilizar recursos para Região Norte do País, incentivando empreendimentos econômicos capazes de promover o desenvolvimento regional, em face da patente escassez de recursos existentes na referida Região.

que, além de cumprir o objetivo acima citado, a criação do mencionado Fundo também foi acompanhada da instituição de benefício fiscal, pelo qual as empresas podem aplicar parte de seu IRPJ devido em tal Fundo. Com efeito, a Receita Federal do Brasil ("RFB"), com base no montante aplicado pelo Contribuinte, determina a emissão de certificados de investimentos em favor das pessoas jurídicas optantes, os quais representam quotas do FINAM. Conforme disciplina o Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), a opção pelo benefício fiscal é irrevogável, e será manifestada por meio da entrega da DIPJ ou quando do pagamento da primeira parcela do IRPJ, mediante DARF específico. Confira-se, in verbis: [...]

que pela leitura do dispositivo legal acima transcrito, nota-se que, para o ano calendário em tela, caso a Requerente optasse pela destinação de parcela do IRPJ ao FINAM, deveria aplicar o percentual de 12% sobre o montante do imposto devido.

Dessa equação, surgiria o montante a ser aplicado no FINAM, fazendo jus, assim, ao benefício fiscal.

que na DIPJ/2008 transmitida em 28.06.2008, a Requerente procedeu tal como determina os dispositivos legais acima mencionados, ou seja: (i) manifestou a sua opção pelo benefício na DIPJ; e (ii) aplicou o percentual de 12% sobre o imposto devido.

que a DEINF simplesmente desconsiderou a totalidade do benefício pleiteado pela Requerente pelo simples fato de que, no intuito de corrigir informação transmitida erroneamente para o Fisco, a Requerente, em 06.01.2009, retificou a DIPJ/2008, modificando o IRPJ devido no ano calendário de 2007 e, conseqüentemente, o montante a ser destinado ao FINAM.

que o Delegado fundamentou a negativa de concessão do referido benefício à existência de DIPJ retificadora, apresentada após o encerramento do exercício de 2008, afirmando que o indeferimento do PERC em tela seria motivado pelo Ato Declaratório CST n.º 26, de 18.11.1985, e pela Nota SRF/Cosar n.º 131/2001, abaixo transcritos, verbis: [...]

que em um primeiro momento, analisando a redação isolada do Ato Declaratório acima, até se poderia cogitar que, nos casos em que o contribuinte apresentar "declaração de rendimentos ou retificação desta fora do exercício de competência", o contribuinte não faria jus ao benefício fiscal do FINAM.

que, no entanto, o ordenamento jurídico, mais especificamente a "legislação tributária" de que trata o art. 96, do Código Tributário Nacional ("CTN"), é composto por "leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Assim sendo, é necessário interpretar a "legislação tributária" em conjunto, e não a partir de atos normativos isolados.

que, interpretando-se o referido Ato Declaratório de maneira sistemática, nota-se que, em verdade, o intuito da mencionada norma complementar é a de fixar um limite temporal para o contribuinte manifestar a sua opção de fruição do benefício fiscal, opção esta que, conforme já mencionado, é irretroatável.

que caso o contribuinte pretenda aderir ao FINAM, deve manifestar a sua opção no exercício competente, não podendo aderir ao benefício em exercício posterior. Não há, na redação do Ato Declaratório, qualquer indício de que o Fisco pretendeu desconsiderar o benefício fiscal nos casos em que o contribuinte retificar o valor do benefício, e sim nos casos em que o contribuinte fizer sua primeira manifestação da opção em declaração original ou retificadora após o encerramento do exercício de competência.

que quer esclarecer que é vedada a manifestação, por meio de declaração retificadora enviada após o exercício de competência, da opção pelo benefício fiscal do FINAM, não havendo de se falar em impedimento de apenas modificar o valor a ser destinado ao fundo, valor esse modificado tão somente pelo fato de que a Requerente declarou equivocadamente o IRPJ devido no exercício!

que, a Nota SRF/Cosar n.º 131/2001, também citada pelas autoridades fiscais, em que pese aceitar a possibilidade de envio de DIPJ retificadora com opção pela aplicação em incentivo fiscal, manifesta o entendimento de que a opção pelo incentivo fiscal somente poderá ser aceita caso a DIPJ retificadora não altere o valor destinado ao Fundo. Ora, além de ser manifestamente ilegal, como será melhor abordado no próximo tópico de defesa, carece de lógica o determinado por tal Nota.

que não é plausível que a Requerente seja punida por pretender cumprir seu dever de informar ao Fisco o montante real devido a título de IRPJ, montante esse que foi retificado pela Requerente e que, conseqüentemente, acabou por alterar o valor a ser destinado ao FINAM. Diga-se também que na declaração retificadora a Requerente não alterou o fundo a ser destinada a parcela do imposto devido nem o seu percentual, não havendo, portanto, em que se falar de suposta retificação da opção ao benefício fiscal.

que assim, interpretando o Ato Declaratório e a Nota SRF/Cosar em conjunto com o ordenamento jurídico vigente, nota-se que referidas normas complementares pretenderam tão somente evitar que os contribuintes optassem e destinassem a parcela do IRPJ devido em exercício posterior. Ou seja, o Ato Declaratório e a Nota Cosar vieram institucionalizar a proibição nos casos em que os contribuintes deixem de optar pelo incentivo na DIPJ original, exercendo-se a opção mediante a entrega de declaração retificadora após o encerramento do exercício, o que não ocorreu no presente caso.

que tal proibição se deve ao fato de que, conforme já explicado, após o processamento da declaração, a Secretaria da Receita Federal do Brasil informa ao Fundo competente o montante que será destinado a título de investimento. Acaso pudesse o contribuinte optar pelo benefício fora do exercício, criar-se-iam

dificuldades operacionais para a RFB, vez que teria que transmitir essas informações posteriormente, além de poder interferir, diretamente, no montante de recursos efetivamente destinados aos cofres públicos, a título de receita derivada.

que o simples fato de haver retificação do montante da destinação não implica em simplesmente desconsiderar valor que supera 50 milhões de reais!

que outro não é a assente jurisprudência do E. CARF, que admite a possibilidade de manutenção no benefício fiscal quando da apresentação de DIPJ retificadora. Confira-se:

[...]

que vale transcrever o seguinte trecho, por oportuno, do último acórdão transcrito: [...]

*que restando claro que a Requerente, tempestivamente, manifestou a sua opção pelo benefício fiscal em tela, mediante o registro em DIPJ original, sendo certo que a DIPJ retificadora foi transmitida com manutenção de sua opção e em mesmo percentual, resta claro que a Requerente faz jus ao investimento destinado ao FINAM, pelo que deverá ser reformada totalmente o Despacho Decisório objeto do Termo de Ciência n.º 926.*

#### **Da Ilegalidade do Ato Declaratório CST n.º 26/85 e da Nota SRF/Cosar n.º 131/2001**

que inobstante já se ter demonstrado a total lisura do procedimento adotado pela Requerente e a existência de seu direito às aplicações no FINAM, importante se faz asseverar que os atos infra-legais invocados pelas autoridades fiscais para indeferir o PERC da Requerente são absolutamente ilegais e, portanto, impassíveis de aplicação no presente caso.

que conforme já explanado, as autoridades fiscais alegaram que o disposto no Ato Declaratório CST n.º 26/85 e na Nota SRF/Cosar n.º 131/2001 teria o condão de levar ao indeferimento do Ph<sup>C</sup> da Requerente, já que, de acordo com tais normas, a apresentação de DIPJ retificadora, com opção por aplicação no FINAM mas com redução do valor destinado a este título, após o término do exercício competente, implicaria na impossibilidade de fruição do incentivo, ainda que se tenha feito primeiramente a opção na DIPJ original.

que, por oportuno, confira-se novamente a redação de citadas normas infra-legais, *ipsis litteris*: [...]

que consoante o demonstrado no tópico anterior, a correta interpretação desses dispositivos, conforme reconhecido pelo CARF, é a de que existem apenas para impor um limite temporal no exercício da opção pela aplicação em incentivos fiscais, a qual deve se dar em DIPJ original ou retificadora transmitida dentro do exercício competente. Contudo, não se deve entender existir vedação ao envio de DIPJ retificadora com redução do valor destinado aos incentivos fiscais, após o término do exercício.

que, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, há de se afirmar que tais mandamentos infra-legais violaram as normas legais sobre o tema e, com isso, encontram-se inquinadas de ilegalidade.

que os referidos dispositivos trouxeram restrições ao direito de aplicação em incentivos fiscais que não constam nas normas legais de regência do assunto. De fato, verifique-se o que dispõe o artigo 601 do RIR/99, *in verbis*: [...]

que depreende-se da leitura deste artigo do RIR/99, todo ele lastreado em dispositivos de lei em sentido estrito, que não existe qualquer restrição quanto à apresentação de DIPJ retificadora em que sejam reduzidos os valores destinados aos incentivos fiscais. Desse modo, não poderiam o Ato Declaratório CST n.º 26/85 e a Nota SRF/Cosar n.º 131/2001 inovar o ordenamento jurídico e trazer restrição não prevista em lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

que é sabido, conforme expressa previsão constitucional, quaisquer obrigações e proibições devem ser instituídas, inauguralmente, por lei em sentido estrito, a teor do que preconiza o artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da Constituição de 1988.

Registre-se o entendimento dos EE. Tribunais Regionais Federais ("TRF") e do E. Superior Tribunal de Justiça ("STJ") sobre a hierarquia das leis em relação aos atos administrativos: [...]

que, um Despacho Decisório, como o ora combatido, pode e deve ser rechaçado também pelos órgãos julgadores administrativos, uma vez que o controle de legalidade de atos de lançamento pressupõe a validade, dentro do sistema de direito positivo, da norma em que se baseou.

que, em uma decisão publicada recentemente, o E. CARF afastou dispositivo de Instrução Normativa que dispunha de forma contrária à lei. Confira-se a ementa do julgado: [...]

que não é em outro sentido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, a saber:

que, é de rigor o afastamento da aplicação de normas inválidas pelos órgãos administrativos de julgamento, cuja função precípua é o controle da legalidade dos atos da Administração. Cite-se, a esse título, o art. 2º, *caput*, da Lei n.º 9.784/99, que é claro ao eleger a legalidade como um dos pilares da atividade da Administração Pública: [...]

mencione-se, ainda, a Súmula n.º 473 do STF, nos sentido de que compete à Administração afastar atos eivados de vício de ilegalidade, *in verbis*:

*"A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial."*

Destarte, estando claro que: (i) o Ato Declaratório CST n.º 26/85 e a Nota SRF/Cosar n.º 131/2001 estabeleceram restrições ao direito de aplicação nos incentivos fiscais não previstas em lei; e ii) não podem atos infra-legais extrapolarem os limites do quanto estabelecido em lei, cabendo aos órgãos de julgamento afastar a sua aplicação; é de rigor a reforma total do Despacho Decisório objeto do Termo de Ciência n.º 926, com o conseqüente reconhecimento da regularidade e validade de todas as aplicações feitas pela Requerente ao FINAM

Ao final, pede e espera que seja dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade, para o fim de que seja reformado o Despacho Decisório recorrido, reconhecendo-se o direito ao benefício fiscal, como medida de Direito e Justiça.

Processo nº 16327.001288/2010-77  
Acórdão n.º **1302-001.524**

**S1-C3T2**  
Fl. 588

---

A ora Recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, reiterando os mesmos pedidos que já haviam sido formulados.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade do Decreto 70.235/72, portanto, dele conheço.

Conforme consignado no relatório, o PERC foi indeferido pela DEINF/SPO/DIORT pelo motivo de a contribuinte ter entregue DIPJ Retificadora após o encerramento do exercício com alteração no valor do incentivo fiscal, o qual foi contestado pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

A contribuinte pauta toda a defesa na tese de que a retificação da DIPJ/2008 não representou, de forma alguma, uma "nova" opção ao incentivo fiscal, tampouco acarretou o aumento desta. Corrobora a alegação sustentando que a opção já havia sido manifestada no próprio exercício da respectiva competência, quando da entrega de sua DIPJ/2008 original, não tendo sido retificado seu percentual e/ou modalidade. Ataca ainda os dispositivos mencionados no despacho decisório, taxando-os de ilegais e defende a tese de que inexistente previsão legal que impeça a apresentação de declaração retificadora.

Razão assiste à Recorrente!

O Ato Declaratório COSIT nº. 26/85 não se presta a justificar o indeferimento, visto que a Opção fora apresentada no exercício de competência e em conformidade com a legislação de regência do incentivo em questão. A Nota SRF/COSAR nº 131, de 15 de agosto de 2001 também não se presta ao indeferimento, porque a Nota pressupõe opção de aplicação em declaração retificadora, o que não é o caso, eis que a opção foi exercida na declaração original.

A alteração da retificadora não apresenta nova opção, posto que não houve acréscimo à opção já exercida, mas manteve-se a sua modalidade original – FINAM – bem como o percentual de contribuição – 12%.

Por último, importante salientar que os dispositivos legais que regem o assunto não estabelecem que a retificação da declaração faz com que a pessoa jurídica perca o direito à opção, não havendo nada na lei de regência dos incentivos versando sobre os possíveis efeitos de uma retificação da declaração depois de exercida a opção pelo contribuinte na declaração retificada.

De acordo com os dispositivos legais que regem a matéria, a pessoa jurídica deve exercer sua opção para aplicação em incentivos fiscais na declaração, mediante a indicação do fundo em que pretende investir e do respectivo percentual (Decreto-lei 1.376/74, art. 11).

A Secretaria da Receita Federal, por sua vez, com base nas opções exercidas pelos contribuintes, e no controle dos recolhimentos, deve encaminhar, para cada ano-calendário, aos mencionados fundos, registros de processamento eletrônico de dados que constituirão ordens de emissão de certificados de investimentos, em favor das pessoas jurídicas optantes, bem como deve expedir, em cada ano-calendário, à pessoa jurídica optante, extrato de conta-corrente contendo os valores efetivamente considerados como imposto e como aplicação

nos Fundos de Investimento. (art. 15 do DL nº 1.376/74, com a alteração do art. 1º do DL 1.752/79, e art. 3º do DL 1.752/79).

Não há qualquer dispositivo legal que vede a manutenção da opção (fundo e percentual) em declaração retificadora, que, afinal, substitui em tudo a retificada.

Reduzidos os valores do imposto, mantido o fundo e o percentual, ficam reduzidos, na mesma proporção, os valores considerados como incentivo e os certificados emitidos corresponderão a quotas dos Fundos de Investimento.

A tão só retificação da declaração reduzindo o imposto e, na mesma proporção, o valor do incentivo, não justifica o indeferimento. Não consta alegação de falta de recolhimento do imposto. Se a empresa recolheu integralmente o imposto devido (parte a título de imposto e parte a título de dedução do imposto para aplicação no fundo), a única consequência razoável da posterior retificação da declaração seria que o valor já recolhido e aplicado no fundo não poderia ser retificado e restituído, e a parcela reduzida passaria a ser considerada aplicação com recursos próprios.

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para deferir o PERC e determinar a emissão da OIEF, limitando o valor do benefício ao montante efetivamente pago e efetivamente declarado na DIPJ Retificadora. Valores superiores deverão ser considerados como aplicação no FINAM com recursos próprios da Recorrente.

Sala de Sessões, em 21 de outubro de 2014.

(documento assinado digitalmente)

HÉLIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO – Relator