



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.720548/2013-47
RESOLUÇÃO	1401-001.075 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PRECON GOIÁS INDUSTRIAL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor total de R\$ 2.715.487,91 (IRPJ), R\$ 696.724,27 (CSLL), R\$ 733.025,35 (COFINS) e R\$ 159.143,68 (PIS), relativo aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, com as exigências acrescidas de multa de ofício proporcional a 75% e juros moratórios, totalizando a autuação no valor de R\$

4.304.381,21, sendo os detalhes constando do Relatório Fiscal e anexos, acostado junto ao Auto de Infração (fls. 002/230).

Foram identificadas as seguintes infrações por tributos:

IRPJ

0001 SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES Fato Gerador 31/12/2008	Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
0002. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS Fato Gerador 31/12/2008 e 31/12/2009	Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme detalhado no relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
0003 IRPJ NÃO DECLARADO AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA Fato Gerador 31/12/2008 e 31/12/2009	Ausência de declaração do Imposto de Renda devido, ou declaração inexata detectada pelo confronto dos dados escriturados (e informados em DIPJ) com os valores declarados em DCTF's, gerando insuficiência de declaração (confissão) do imposto, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Fato Gerador 30/06/2008, 31/07/2009, 31/12/2009, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração

CSLL

0001 RECEITAS FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS Fato Gerador 31/12/2008	Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
0002 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS Fato Gerador 31/12/2010	Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme detalhado no relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
0003 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL	Ausência de declaração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou declaração inexata detectada pelo confronto dos dados escriturados (e informados em DIPJ) com os valores declarados em DCTF's, gerando insuficiência

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL Fato Gerador 31/12/2008	de declaração (confissão) do tributo, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Fato Gerador 30/06/2008, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

PIS

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Fato Gerador 30/06/2008, 31/12/2008, 31/07/2009, 31/12/2009, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de recolhimento da contribuição para o PIS incidente sobre a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
--	--

COFINS

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS Fato Gerador 30/06/2008, 31/12/2008, 31/07/2009, 31/12/2009, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de recolhimento da COFINS incidente sobre a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
---	--

Visando celeridade processual, transcrevo abaixo o relatório da decisão de primeira instância:

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL**1. Dos descontos obtidos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR**

Segundo o agente fiscal, a contribuinte não incluiu os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo do FOMENTAR na determinação do lucro real, nem adicionou os referidos valores nas bases de cálculo da apuração da Cofins e da contribuição para o PIS, sob o entendimento de que referidos valores caracterizariam as subvenções para investimento.

Constatou a autoridade fiscal que, na liquidação antecipada dos financiamentos obtidos junto ao Programa FOMENTAR, a contribuinte registrou o valor dos

descontos obtidos, diretamente no patrimônio líquido, sob a rubrica Reserva de Subvenção Investimentos, não constituindo base para os tributos IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, em todos os leilões administrativos, conforme quadro abaixo:

Ano-calendário	Leilão	Desconto obtido (RS)
2008	1º	428.175,97
2008	2º	1.276.790,63
2009	1º	312.352,03
2009	2º	969.405,95
2010	1º	771.839,36
2010	2º	914.244,06

Destacou o agente fiscal que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) veio a detalhar o que se entende por subvenção para investimento no Parecer Normativo nº 112, de 1978, e que esse ato administrativo concluiu que, sob a ótica da legislação do imposto de renda, não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Assevera o autuante que, no presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento.

Afirma a autoridade fiscal que, conforme se depreende do art. 1º, inc. IV, do Decreto nº 4.989/1998 (que regulamentou a Lei Estadual nº 13.436/1998), o incentivo fiscal apresentado pela contribuinte é um perdão de dívida condicionado ao cumprimento de determinados requisitos, ou seja, condicionado à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento do FOMENTAR.

Destaca o agente fiscal que o benefício recebido nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 corresponde a percentuais que variam de 80,47% a 89% do saldo devedor alienado no leilão, e que, assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto, mas sim um perdão/remissão de dívida, receita que deve ser reconhecida em "outras receitas operacionais", sendo tributada pelo IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS.

Conclui que o benefício concedido não é considerado subvenção para investimento, mas sim subvenção corrente para custeio ou operação, devendo ser computado na apuração dos referidos tributos.

2. Dos valores escriturados e não pagos

Informou o agente fiscal que “(...) foram realizadas correções (quando necessário) nas DIPJ's, nas fichas de apuração do IRPJ e da CSLL, considerando como valores recolhidos a título de estimativa (códigos 2362 e 2484) aqueles declarados em DCTF's dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010 (folhas nos 359 a 915). Importante ressaltar que não foram declarados em DCTF's valores de IRPJ ou CSLL referentes ao ajuste anual. Das correções resultaram tributos escriturados e não pagos/confessados (ocasionando infrações à legislação tributária) ou sal dos negativos (a serem compensados com o tributo devido em decorrência das infrações) ...”

3. Das estimativas recolhidas a menor

Constatou o autor do procedimento que, em alguns períodos de apuração, houve pagamento a menor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, em decorrência de o valor da receita auferida a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR não ter sido somado à base de cálculo (estimada) dos mencionados tributos.

Assim, com fundamento nas informações de base de cálculo prestadas nas DIPJ, e considerando os valores confessados a título de estimativa nas DCTF, a autoridade fiscal apurou a diferença de estimativa de IRPJ e CSLL declarada a menor e, conseqüentemente, a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

4. Da responsabilidade solidária dos administradores

Sobre o tema, destacou o agente fiscal que cabe precisamente aos administradores a regular condução dos negócios da pessoa jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização.

Assevera a autoridade fiscal que, no caso, houve infração à lei, por cuja observância deveriam os administradores zelar, razão pela qual deveriam eles ser alçados à condição de responsáveis solidários com a Fiscalizada em relação ao crédito tributário cadastrado no presente processo administrativo, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN.

Procedeu, então, o autor do feito fiscal à lavratura dos competentes termos de sujeição passiva solidária em face dos administradores da pessoa jurídica PRECON GOIÁS INDUSTRIAL LTDA, a saber: Élio Antônio Martins, Nelson Pazikas e Leonardo Arcuri.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificados dos lançamentos e dos aludidos termos de sujeição passiva solidária, a pessoa jurídica autuada e os mencionados administradores apresentaram a **impugnação parcial** (peça conjunta) de fls. 1.103/1.142, na medida em que não se insurgiram quanto à exigência identificada no preâmbulo deste relatório a saber: “(2) falta de declaração do IRPJ (31/12/2008, 31/12/2009) e da CSLL (31/12/2008)

devidos, pelo confronto dos dados escriturados (e informados em DIPJ) com os valores declarados em DCTF”.

1. Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR configuram subvenção para investimento.

Sobre o tema, sustentam os impugnantes: (1) a caracterização das subvenções para investimento depende da satisfação de apenas dois requisitos: a) a destinação de recursos, como transferência de capital, pelo subvencionador, com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e b) a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social; (2) os incentivos fiscais recebidos do Estado de Goiás, como estímulo à implantação e expansão de empreendimento industrial, possuem a natureza jurídica de subvenção para investimento, estando fora da incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; (3) as referidas subvenções para investimento foram corretamente contabilizadas em subconta "Reserva de Incentivos Fiscais", atendidos os requisitos de não distribuição do valor das subvenções para investimento e não restituição aos sócios de capital integrado pela incorporação daquelas subvenções; (4) as subvenções para investimento não estão restritas à aquisição de bens ou direitos destinados ao ativo fixo; (5) o prazo para comprovar os investimentos constitui condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário, não havendo como fazer incidir IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS enquanto pendente tal condição; (6) tratando-se de subvenção para investimento, o valor do desconto concedido sobre o ICMS financiado/parcelado deve ser aplicado em benefício da empresa (expansão ou implantação de empreendimentos), conforme condição explicitada na Lei nº 13.436/98; (7) não há qualquer exigência legal sobre esse "sincronismo mínimo necessário", nem sobre a fixação de prazo máximo ou mínimo a que alude o autuante; (8) a autuação implica em interferência na política de renúncias fiscais concedidas pelo Estado de Goiás, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (9) transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Apoiando-se em doutrina de Humberto Ávila e Leonardo Freitas de Moraes e Castro, sustentam, em síntese, que: (1) o prazo de 20 anos para a implantação ou expansão dos empreendimentos se justifica, pois a elaboração e execução de projetos de expansão ou implantação de novos empreendimentos dependem de estudo e requer quantidade significativa de recursos, razão pela qual não seria razoável impor ao subvencionado que a cada parcela liberada promovesse, ato contínuo, execução de novo projeto; (2) ainda que o incentivo fiscal se destinasse unicamente ao capital de giro, tal situação não seria suficiente para afastar o benefício, pois a norma do artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda não impõe esse tipo de restrição, o que, aliás, é reconhecido pela Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86; (3) para o gozo do benefício, o contribuinte deve

integralizar ao capital social o valor da renúncia, bem como cumprir os projetos iniciais e subsequentes, o que de fato tem ocorrido, pois a impugnante tem experimentado crescimento constante no mercado nacional, e ao longo desse período nunca fez qualquer distribuição aos sócios dos valores recebidos a título de estímulo à implantação do seu empreendimento.

Citam precedentes do antigo 1º Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que teriam adotado o entendimento de que para a caracterização da subvenção para investimento bastaria a prova do interesse do subvencionador e a manutenção dos recursos na empresa.

2. Da impossibilidade de exigência de multa isolada por falta de pagamento de estimativa em relação a períodos já encerrados, bem como sobre a mesma base de cálculo sobre a qual já incidiu a multa de ofício

Quanto às exigências de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, protestam os impugnantes pela aplicação do princípio da tributação reflexa, pois, em sendo invalidada a autuação principal, igualmente devem ser declaradas inválidas as autuações relativas às penalidades isoladas.

Ad argumentandum, sustentam, com amparo em precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde eficácia, já que o que prevalece é a exigência dos tributos efetivamente devidos, apurados ao final do ano-calendário correspondente.

Ademais, alegam que a jurisprudência dos mencionados tribunais administrativos (cita precedentes) teria assentado ser imprópria a cobrança de multa isolada e multa de ofício incidentes sobre bases de cálculo sobrepostas.

3. Da mudança de critério jurídico

Informam os impugnantes que, no processo administrativo nº 13116.000753/2009-14, resultante de ação fiscal promovida em face de outra pessoa jurídica, o mesmo órgão atuante (DRF/Anápolis-GO) não efetuou os lançamentos de IRPJ e CSLL por ter entendido, naquela ocasião, que o benefício concedido pelo Estado de Goiás (FOMENTAR) tratava-se de subvenção para investimento e, como tal, não poderia compor a base de cálculo dos referidos tributos.

Nesse contexto, sustentam os suplicantes que os presentes lançamentos representam mudança de critério jurídico, o que contrariaria o disposto no art. 146 do CTN.

4. Da improcedência da responsabilidade solidária dos administradores

Alegam os suplicantes que os aludidos termos de sujeição passiva solidária são nulos, pois seria necessária e indispensável a emissão dos respectivos Mandados

de Procedimento Fiscal (MPF) em face dos mencionados administradores da pessoa jurídica, com fulcro no art. 6º do Decreto nº 3.724, de 2001.

Ademais, sustentam, com fundamento no art. 135, III, CTN, que a sujeição passiva de administradores é medida extrema que só tem lugar quando restar comprovada, de forma cabal, que os mesmo tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, o que não teria ocorrido no presente caso. Cita precedentes judiciais.

5. Da impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício

Sustentam, por fim, os suplicantes que é ilegal a incidência dos juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º e 161, do Código Tributário Nacional, e 84, inciso I, da Lei nº 8.981/95

A 2ª Turma da DRJ/BSB, através do Acórdão nº 03-054.309 na sessão de 23 de agosto de 2013 considerou a Impugnação Procedente em Parte, excluindo da condição de responsáveis solidários os Senhores Élio Antônio Martins, Nelson Pazikas e Leonardo Arcuri, administradores da pessoa jurídica.

Diante da exclusão foi encaminhado Recurso de Ofício conforma Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Inicialmente a DRJ considera que as matérias relacionadas a infração de falta de declaração do IRPJ (31/12/2008, 31/12/2009) e da CSLL (31/12/2008) como matéria não impugnada, tendo em vista a ausência de contraditório no impugnação.

Em relação ao litígio principal, a autoridade julgadora ressalta que o fundamento principal adotado pela autoridade fiscal é que à renúncia, por parte do Estado de Goiás, de até 89% do saldo devedor do imposto (ICMS) financiado, através do denominado Programa FOMENTAR do Estado de Goiás, não se enquadra como uma subvenção para investimento.

A Recorrente afirma que há uma *“desnecessidade da contrapartida aventada pela Fiscalização para efeito de caracterização da subvenção para investimento, sendo suficiente o intuito do subvencionador de transferir capital para fins de desenvolvimento econômico, consistindo a contrapartida do beneficiário unicamente de promovê-lo”*

Para a DRJ, ratificando o entendimento da fiscalização, os recursos proveniente da renúncia fiscal do ente estatal não apresentavam nos seus termos qualquer vinculação com uma aplicação específica dos recursos para à implantação ou expansão de empreendimento econômico, dessa forma não se enquadrando nos casos de subvenção para investimento nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978.

Em relação ao PIS e COFINS, entendeu a DRJ que sendo caracterizadas como receitas para fins de lançamentos de IRPJ e CSLL, independentemente de serem subvenções para investimento ou subvenções para custeio, tendo um acréscimo patrimonial, os ingresso

(subvenção) são suscetível de ser alcançado pela regra de incidência das contribuições sociais (PIS E COFINS).

Foram rejeitadas as alegações de suposta alteração de critério jurídico e que a situação já estava pacificada no CARF em função do Acórdão nº CSRF/01-04.762, de 01/12/2003.

Em relação ao pagamento das estimativas mensais, tendo sido confirmada a autuação principal relativa ao Programa FOMENTAR por não preencher as características de uma subvenção para investimento, as estimativas deveriam ter sido recolhidas, dessa forma foi mantida a exigência de multa isolada por falta de pagamento de estimativa em relação a períodos já encerrados.

Alegação de impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício foi rejeitada nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, na medida em que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional.

Por fim, a autoridade julgadora, excluiu do polo passivo por responsabilidade solidária dos Senhores Élio Antônio Martins, Nelson Pazikas e Leonardo Arcuri, administradores da pessoa jurídica PRECON GOIÁS INDUSTRIAL LTDA

Irresignada, foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 2.336/2.387), onde utiliza os mesmos argumentos, com poucos excertos sobre o Acórdão da DRJ, subdivididos suas alegações nos seguintes tópicos:

- 2.1 - Da caracterização do Programa FOMENTAR como Subvenção para investimento;
- 2.2 – Da vedação a interferência da União em matéria privativa dos Estados;
- 2.3 – Da Multa Isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensais;
- 2.4 – Da mudança de critério jurídico;
- 2.5 – Da não incidência do PIS e COFINS não cumulativo sobre subvenções de custeio;
- 2.6 – Da não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ao final, seguem os pedidos:

III – DO PEDIDO

3.1. Ante todo o exposto, requer: (I) inicialmente, que seja recebido e conhecido o presente recurso por atender os pressupostos legais, e, (II) pelas razões fáticas e jurídicas, que seja dado provimento ao mesmo, de sorte a julgar inteiramente improcedente o crédito tributário objeto dos autos de infração vergastados.

3.2. Caso, porém, não seja esse o entendimento dessa Corte administrativa, que seja afastado o lançamento da multa isolada, das contribuições para o PIS/COFINS e, ainda, a incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício, pelas razões também esposadas neste recurso.

Posteriormente, foi juntado aos autos na data de **12/12/2017**, uma petição na qual a Recorrente adiciona aos argumentos de defesa, a edição da Lei Complementar nº 160, na qual no seu entendimento reafirma a não incidência de tributos sobre o programa FOMENTAR.

Em **03/07/2018** foi anexado aos autos o Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ nº 3/2018, que segundo a Recorrente cumpre os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017:

Art. 10 O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Grifou-se)

É o relatório do essencial,

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Relator.

O recurso voluntário é tempestivos e preenche os requisitos de admissibilidade, dele portanto, tomo conhecimento.

Da mesma forma, o recurso de ofício atende à legislação de regência e deve ser conhecido.

RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de Ofício foi interposto diante da decisão que afastou a responsabilidade solidária de a ÉLIO ANTÔNIO MARTINS, NELSON PAZIKAS, e LEONARDO ARCURI, por entender que não prosperaram as imputações de responsabilidade solidária, fundamentadas no artigo 135, inciso III do CTN.

As acusações da fiscalização para imputação de responsabilidade solidária são lacônicas no Relatório Fiscal, constando de apenas dois parágrafos:

47. Cabe precisamente aos administradores a regular condução dos negócios da Pessoa Jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização.

48. Conforme visto, houve no caso infração à lei, por cuja observância deveriam os administradores zelar. Em consequência disso, eles devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com a Fiscalizada em relação ao crédito tributário cadastrado no processo administrativo a que se refere o presente Relatório Fiscal.

A DRJ por sua vez, ao analisar os autos, decidiu afastar a responsabilidade solidária dos coobrigados por entender que dentro da perspectiva no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, a responsabilização solidária dos administradores promovida pelo agente fiscal é descabida.

Acrescenta-se o fato que não houve a qualificação da multa de ofício nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, afastando qualquer tipo de acusação de dolo específico nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

Tenho que a decisão da DRJ não merece reparos e adoto como minhas razões de decidir, transcrevendo o inteiro teor no ponto:

4. Da alegação de improcedência da responsabilidade solidária dos administradores.

Alegaram os impugnantes, em uma primeira linha de defesa, que os aludidos termos de sujeição passiva solidária seriam nulos, pois seria necessária a emissão dos respectivos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) em face dos mencionados administradores da pessoa jurídica, com fulcro no art. 6º do Decreto nº 3.724, de 2001.

Não procedem essas alegações.

Com efeito, no caso presente, o Fisco observou fielmente as disposições do referido decreto, na medida em que somente deu início ao procedimento fiscal, em face do contribuinte pessoa jurídica PRECON GOIÁS INDUSTRIAL LTDA, mediante a citada ordem escrita (MPF).

Frise-se: quem foi submetido à fiscalização foi o contribuinte pessoa jurídica. Os seus administradores não foram fiscalizados. Embora os aludidos administradores tenham sido alçados à condição de sujeitos passivos, eles o foram por terem sido enquadrados como responsáveis solidários, e não como contribuintes.

Rejeito, pois, nesse particular, as referidas alegações

Numa segunda linha de defesa, alegaram os suplicantes que, no caso presente, não teria restado comprovado que os referidos administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei

Nesse tema, melhor sorte assiste aos impugnantes, se não vejamos.

A autoridade fiscal alçou os administradores à condição de responsáveis solidários, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN, pois, no caso, teria havido infração à lei.

Vejamos a dicção do referido dispositivo legal, in verbis:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (negritei):

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (negritei)

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o caput desse artigo mencionar "pessoalmente responsáveis", trata este artigo de responsabilidade solidária.

O entendimento manifestado pela douta Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

"(...) c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada,

desde logo, contra sociedade e administra-dor; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...)”

Já no que diz respeito ao elemento subjetivo, concluiu o item 59 do mencionado parecer que se exige apenas o dolo gênero e não o dolo espécie, com base nos seguintes fundamentos, litteris:

“ 59. A respeito da necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (=ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.”

Pois bem. É sob esse enfoque que se revela descabida a responsabilização solidária dos administradores promovida pelo agente fiscal.

No presente caso, a autoridade fiscal não qualificou a multa ex officio, o que, de plano, afasta a acusação de dolo específico nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por outro lado, não logrou a Fiscalização produzir qualquer prova que demonstrasse que os aludidos administradores tivessem agido com infração à lei. Ou seja, não há qualquer elemento probatório que tivesse sido produzido pelo Fisco que indicasse conduta contrária à lei praticada pelo administradores da pessoa jurídica, ainda que na modalidade culposa.

Para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN,

necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio.

(...)

(STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

(...)

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (negritei)

(...)

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)”

Ressalte-se, por fim, que o presente caso, em que se examina os efeitos tributários da legislação do Estado de Goiás que instituiu e regulamentou o Programa FOMENTAR, retrata situação típica que comporta debate de teses jurídicas, passível de serem suscitadas divergentes interpretações da lei tributária, o que afasta, per si, a acusação de existência de conduta dolosa, ou mesmo culposa por partes dos administradores da pessoa jurídica, sob pena de se admitir que, doravante, todo e qualquer auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em face de contribuinte pessoa jurídica deve contemplar pluralidade de sujeitos passivos, a saber: a pessoa jurídica na condição de

contribuinte e os sócios ou administradores na condição de responsáveis solidários.

De se afastar, portanto, no presente caso, a responsabilidade solidária dos Senhores Élio Antônio Martins, Nelson Pazikas e Leonardo Arcuri, administradores da pessoa jurídica PRECON GOIÁS INDUSTRIAL LTDA. (STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Neste sentido, oriento meu voto para negar provimento ao Recurso de Ofício e manter a improcedência da responsabilidade tributária de ÉLIO ANTÔNIO MARTINS, NELSON PAZIKAS, e LEONARDO ARCURI.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente alega, incidentalmente, uma nulidade por alteração do critério jurídico, aduzindo que em procedimento fiscal sobre outro contribuinte, a mesma unidade da Receita Federal considerou que o benefício concedido pelo Estado de Goiás através do Programa FOMENTAR tratava-se de subvenção para investimento e dessa forma não poderia compor a base de cálculo dos tributos em função do art. 443 do RIR/99.

Entende que houve mudança de critério ao não autuar o outro contribuinte e manter a exigência no presente caso.

A DRJ justifica a rejeição da alegação pela simples leitura do art. 146 do CTN, no qual consta expressamente que a situação deve estar relacionada à “um mesmo sujeito passivo”.

Assim dispõe o art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. *(Griffou-se)*

Não merece reparo a decisão de primeira instância, por restar claro que a situação retratada não configura modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, não incidindo no disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Rejeito, pois, a nulidade suscitada.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Convém nesse momento destacar os limites da lide, sendo a impugnação considerada parcial, não houve impugnação a exigência relacionada a falta de declaração do IRPJ (31/12/2008, 31/12/2009) e da CSLL (31/12/2008).

Desta forma, o presente voto abordará:

IRPJ

0001 SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES Fato Gerador: 31/12/2008	Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
0002. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS Fato Gerador: 31/12/2008 e 31/12/2009	Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme detalhado no relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Fato Gerador: 30/06/2008, 31/07/2009, 31/12/2009, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração

CSLL

0001 RECEITAS FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS Fato Gerador: 31/12/2008	Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
0002 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS Fato Gerador: 31/12/2010	Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme detalhado no relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Fato Gerador: 30/06/2008, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

PIS

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	Falta de recolhimento da contribuição para o PIS incidente sobre a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR,
--	--

Fato Gerador: 30/06/2008, 31/12/2008, 31/07/2009, 31/12/2009, 31/07/2010, 31/12/2010	não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração
--	---

COFINS

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS Fato Gerador: 30/06/2008, 31/12/2008, 31/07/2009, 31/12/2009, 31/07/2010, 31/12/2010	Falta de recolhimento da COFINS incidente sobre a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.
---	--

MÉRITO

O tema relativo ao Programa FOMENTAR (Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás), criado há muitos anos, constando de inúmeras sessões para apreciação desta mesma turma.

No corrente ano, nas sessões de fevereiro e março, através dos Acórdãos 1401-006.832 e 1401-006.886, por unanimidade de votos, foi dado provimento integral aos recursos voluntário.

Apesar de estar presente nas sessão de julgamento acima citadas, acompanhando o voto do relator, contudo, revendo a situação fática entendo que deva ser dado tratamento diferenciado na atual situação

Explico.

O Conselheiro Camerano, ao citar o Acórdão nº 9101-006.021, de 09 de março de 2022 do Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, indica uma ressalva importante:

Reconhecemos, todavia, que a não incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre incentivos fiscais de ICMS **não se aplica automaticamente ao IRPJ e CSLL** tendo em vista as suas distintas materialidades: ao passo que as aludidas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas – conceito este do qual, para fins tributários, não se incluem as reduções de custos ou despesas -, o IRPJ e CSLL incidem sobre o acréscimo patrimonial percebido no período definido por lei, o que pode restar presente em se tratando de redução de passivo.

Se por um lado o tratamento fiscal do incentivo fiscal de ICMS no âmbito das contribuições ao PIS e COFINS é mais, digamos, “simples” e objetivo, afinal há um claro distanciamento entre o conceito contábil e **o conceito fiscal de receita, do ponto de vista do IRPJ (e, por consequência, da CSLL), a questão demanda uma maior análise**, tendo em vista que a legislação tributária acabou dando margem para o intérprete tratar essas benesses tributárias como subvenção para investimento (e, eventualmente, como de custeio), classificação esta que impacta diretamente o seu tratamento para fins de IRPJ.

Não resta dúvida que o auto de infração e a decisão recorrida, perderam parte de sua sustentação com o passar do tempo, principalmente devido as inúmeras alterações legislativas que alteraram o entendimento do Parecer Normativo CST nº 112/78, notadamente sob a premissa de ausência de sincronismo entre o incentivo e seu efetivo destino.

Importante ressaltar que o procedimento fiscal transcorreu no ano de 2012, anterior a alteração promovida pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, depois alterada pelo disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017.

Antes da alteração de 2014, convém ressaltar que a Recorrente não poderia de se furtar a cumprir os requisitos da Lei nº 11.638/2007, mesmo que esse diploma legal, com a intenção de a implementação do IFRS no Brasil, tenha revogado a determinação da contabilização dos recursos de subvenção de investimento em contas de reserva de capital (*revogou a alínea "d" do §1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976*), e instituiu a Reserva de Incentivos Fiscais.

Ainda nesse período, após a Lei nº 11.638/2007, sobreveio a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, sendo que o período abarcado no processo (2008,2009 e 2010), conforme a regra do artigo 15 da Lei nº 11.941/2009, a observância ao RTT era facultativa, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e obrigatória, para o ano-calendário de 2010.

A Lei nº 12.973/2014, de certa forma concluiu a implementação do IFRS no Brasil, iniciada na Lei nº 11.638/2007 e encerrou o processo de transição do RTT, tendo o art. 30 estabelecendo regras para o tratamento das subvenções para investimento na apuração do Lucro Real:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput , inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a

incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

O regramento da Lei nº 12.973/2014 não alterou a essência do tratamento fiscal para as subvenções para investimento, diferentemente da Lei Complementar nº 160/2017 que no seu art. 9º incluiu os parágrafos 4º e 5º, mudando substancialmente a redação do art. 30:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

O § 4º cita expressamente que os benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenção para investimento, e acrescenta a vedação a exigência de outros requisitos ou condições que não estejam previstos no art. 30. Já o § 5º dispõe que processos administrativos ou judiciais em curso, ainda não julgados, devem seguir a nova regra

A Lei Complementar nº 160/2017 ainda determinou que as novas regras aplicam-se aos benefícios fiscais criados anteriormente, conforme art. 10, *in verbis*:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

A Recorrente, visando cumprir os requisitos para obtenção do benefício, anexou aos autos o Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ nº 3/2018, em cumprimento ao art. 10 na citada LC 160/2017.

Esse documento apresentado pela Recorrente já foi objeto de verificação em diligência no **Acordão nº 9101-005.508**, de 13/07/2021, conforme trecho do voto vencido do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

A contribuinte juntou aos autos (fls. 3215/3216), “o Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ Nº 3/2018, para fins que cumprimento da condição imposta pelo art. 9º, da Lei Complementar nº 160/2017, que exige o registro, publicação e depósito dos atos legais junto ao CONFAZ”.

Por solicitação da d. PGFN os autos foram remetidos à unidade de origem para que fossem que fosse examinado o certificado e verificado se contemplava todos os atos normativos de benefícios fiscais, acompanhado da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos

De acordo com a Informação Saort/DRF-Anápolis/GO Nº 8/2020 (fls. 3305/3307) o certificado contempla os atos legais que dão suporte aos incentivos fiscais discutidos nos presentes autos.

Ainda no mesmo Acordão, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto vencedor, menciona também o citado documento

Superado isso, como já registrado na v. Resolução nº 9101-000.057, que precedeu este julgamento, entendeu-se que existiria documentação comprobatória do registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal aqui discutido, determinando-se que esta deveria ser trazida aos autos e, depois, aberto prazo para ciência e manifestação da PGFN.

Em atendimento à diligência determinada, a Contribuinte prontamente trouxe (fls. 3.223 a 3.291) a comprovação de registro e depósito, instituídas no art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações. Na sequência, foi dada vista para a Fazenda Nacional, que se manifestou afirmando que cabe à UNIDADE DE ORIGEM examinar o certificado, e verificar se contempla todos os atos normativos de benefícios fiscais, acompanhado da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos (fls. 3.218).

Impulsionado o feito por r. Despacho de Saneamento da I. Presidente desta C. 1ª Turma da CSRF (fls. 3.220), determinou-se o encaminhamento do autos à unidade da RFB de origem para ciência da manifestação e providências cabíveis.

Diante disso, a Autoridade Fiscal da Unidade Local responsável, analisando a documentação acostada, concluiu que:

O registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais relacionados no Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018 foram efetuados através do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ Nº 3/2018, emitido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, juntado pelo Contribuinte à folha 3.215 e que se encontra publicado no Site do CONFAZ (fl. 3.290).

A documentação referente ao registro consta do processo nº 12004.100940/2018-84, no Sistema Específico de Informações – SEI (fls. 3.291/3.304), conforme informado no citado ato. (fls. 3.305 a 3.307)

Analisando tal documentação, é inquestionável o atendimento à exigência do art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 3/2018

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e certifica o seguinte:

Que o Estado de Goiás, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Xavier Ferreira Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás, por meio do Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, no dia 22 de março de 2018.

O depósito foi efetuado por meio de correio eletrônico na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado de Goiás declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100940/2018-84, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 003/2018.

Brasília/DF, 11 de maio de 2018.

Documento assinado eletronicamente

BRUNO PESSANHA NEGRIS

Secretário Executivo do CONFAZ

Mais do que isso: a própria Receita Federal do Brasil reconheceu a devida submissão das normas instituidoras do FOMENTAR aos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e daquilo previsto no Convênio ICMS nº 190/17.

Mesmo que tenha relação a outra pessoa jurídica, mas tratando do mesmo benefício fiscal (Programa FOMENTAR), objeto de julgamento no presente processo, entendo que houve conclusão pela veracidade do documento anexado e superada a exigência do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

Ao cabo, as mudanças promovidas retiram a subjetividade da análise por parte das autoridades fiscais se um determinado benefício relativo ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento, devendo apenas ser analisado se houve o cumprimento do previsto no art. 30.

Ainda no Acórdão nº nº **9101-005.508**, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, na sua declaração de voto resume bem a necessidade de cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, conforme trecho abaixo:

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa Lei Complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou

financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no caput de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Nesse novo contexto, na primeira oportunidade em que esta 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema (sessão de 18/01/2018 e com composição significativamente distinta da atual), por meio da Resolução nº 9101-000.039, decidiu-se, ainda que de modo precário, que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que houvesse o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplicar-se-ia o novel tratamento dado às subvenções para investimento: para que o benefício fiscal estadual fosse considerado subvenção para investimento somente poderia ser exigido o cumprimento dos requisitos contidos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber: (a) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (b) registro em Reserva de Lucros.
(Griffou-se)

Em seguida, analisando o caso concreto, o ilustre Conselheiro descreve o primeiro item da exigência do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ou seja, se havia intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos. No seu voto, são transcritos trechos do TVF no processo nº 13116.721486/2011-29, objeto daquele julgamento, por se tratar do mesmo programa de incentivo (FOMENTAR), transcrevo abaixo o trecho do Relatório Fiscal do presente processo (fls.56/57):

II.1 – Programa FOMENTAR

16. O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984 (folhas nos 1.869 a 1.870). Posteriormente o Programa FOMENTAR foi totalmente regulado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990 (folhas nos 1.871 a 1.880). Essa última sofreu várias alterações por meio de atos normativos subseqüentes, entre eles a Lei Estadual nº 11.660, de 27 de dezembro de 1991 (folhas nos 1.881 a 1.888).

17. O FOMENTAR tem como objetivo o incremento da atividade econômica na Unidade da Federação, incentivando a expansão das atividades industriais consideradas relevantes. Um dos instrumentos é a concessão de empréstimos de montante equivalente a até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual.

18. A Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998 (folhas nos 1.889 a 1.892), permitiu a quitação antecipada (com desconto) desses empréstimos

concedidos no âmbito do Programa. Os parágrafos 1º e 2º do art. 1º da mencionada Lei dispõem que o desconto obtido na liquidação antecipada é considerado subvenção para investimento, conforme a seguir:

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

19. O FOMENTAR foi regulamentado pelo Decreto Estadual nº 3.822, de 10 de julho de 1992 (folhas nos 1.893 a 1.930). A previsão legal de quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa foi regulamentada pelos Decretos Estaduais nos 4.989, de 30 de dezembro de 1998 (folhas nos 1.931 e 1.932), e 5.036, de 16 de abril de 1999 (folhas nos 1.933 a 1.935).

Com a máxima vênia, transcrevo abaixo trecho do voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, com a qual coaduno no entendimento de que a Lei do Estado de Goiás possuía intuito ao *“estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

Ao que interessa ao deslinde do caso concreto, a Lei nº 15.046/2004 inseriu o § 1º no art. 1º da Lei nº 13.346/1998, permitindo, mas não impondo, a aplicação do montante equivalente ao desconto obtido na ampliação ou modernização do parque industrial do contribuinte beneficiário desse incentivo. Veja-se:

Art. 1º [...]

*§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiária de incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, **poderá** aplicar o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. [negritei]*

Entretanto, esse dispositivo não chegou a surtir efeitos, pois, se inicialmente previa vigor a partir de 01/01/2005, foi alterado pela Lei nº 15.124/2005, que, além de retroagir seus efeitos a 01/01/2005, deu nova redação ao § 1º do art. 1º da Lei nº 13.346/1998, agora, de maneira cogente, exigindo do contribuinte a

aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial:

Art. 1º [...]

*§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, **aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. [destaques inseridos]***

Conforme se observa, sem sombra de dúvidas, a lei estadual, à época dos fatos geradores, possuía como intuito o “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Dessa forma, restou cumprido o primeiro requisito presente no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, qual seja, as subvenções sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Resta a análise do último requisito para que sejam cumpridas todas as determinações do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o registro na contabilidade em conta de reserva de lucros

A Recorrente apresenta em sua defesa, entendimento de que há necessidade de incorporação dos recursos em conta de reserva de lucros:

2.1.41. Da análise de todo o conteúdo normativo, extrai-se que a subvenção para investimento, contemplada com o beneplácito da isenção fiscal, carrega consigo três exigências fundamentais: **I - a destinação de recursos aportados pelo subvencionador; II - a nítida intenção de estimular, por parte do subvencionador, a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e, III - a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de Reserva de Lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social.**

Não consta dos autos nenhuma menção sobre a contabilização dos recursos, de modo que, diante da exigência da legislação dessa comprovação.

Situação semelhante sucedeu-se no processo nº 13116.720.657/2016-15, quando através da Resolução nº 1402-001.661, na sessão de 21 de setembro de 2022, aquela turma 1402 pela diligência.

Com o retorno dos autos, já no ano de 2024, através do Acórdão nº 1402-006.732 e com as informações da diligência, foi possível dar provimento ao recurso por terem sido

confirmados os requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e no artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017.

Mais uma vez citado o Acórdão nº 9101-005.508, foram citadas situações em que os processos não estavam prontos para julgamento, sendo necessário diligências:

Nesse novo contexto, na primeira oportunidade em que esta 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema (sessão de 18/01/2018 e com composição significativamente distinta da atual), por meio da **Resolução nº 9101-000.039**, decidiu-se, ainda que de modo precário, que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014 (...) Entretanto, antes da análise do mérito, o colegiado achou por bem **converter o julgamento em diligência** a fim de aguardar o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e depósito exigidos pela nova legislação.

(...)

Nessa mesma linha de raciocínio, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, **converteu dois julgamentos em diligência**: na **Resolução nº 1402-000.833**, afastou-se a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, consignando-se que somente haveria necessidade de examinar se a lei estadual que concedeu a subvenção previa o "estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos", sendo necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Para tanto, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos. Na **Resolução nº 1402-000.835**, por sua vez, constatou-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, convertendo-se o julgamento em diligência a fim de se averiguar se o incentivo concedido teria como propósito o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

Entendo que o processo não está apto para julgamento, de modo que conduzo meu voto no sentido de converter o presente processo em diligência à unidade local, para:

1. Verificar a regularidade da contabilização e destinação dos valores da subvenção, conforme os requisitos expressos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.
2. Elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.
3. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

4. Posterior retorno ao CARF para continuidade do julgamento.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza