



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722752/2012-11
Recurso Voluntário
Resolução nº **1402-000.879 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de agosto de 2019
Assunto IRPJ - SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTOS
Recorrente CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Leonardo Luís Pagano Gonçalves que votavam por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, André Severo Chaves (suplente convocado), José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone. Ausentes as Conselheiras Paula Santos de Abreu e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 2

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF que julgou IMPROCEDENTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Preliminarmente, cabe destacar, antes de adentrar no relatório e discussões de mérito do presente processo, que o presente incorreu em alguns incidentes processuais, que serão expostas oportunamente.

Apenas cabe frisar que o presente já foi julgado no presente colegiado, em 24 de março de 2015, e então, a solução de litígio foi por uma questão processual, tendo sido considerado intempestivo o recurso voluntário, o que foi mantido na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Irresignada, a recorrente recorreu ao Poder Judiciário, em que houve decisão de retornar o presente para ser pautado novamente, e ser discutido o mérito.

Isto posto, de forma sucinta, passo ao relatório e, na sequência, ao meu voto.

Da autuação fiscal:

Trata o presente processo decorrente autuação de IRPJ e CSLL (fls. 02 a 43), resumidamente, nos seguintes termos:

- infração "a": exclusões indevidas não autorizadas na apuração do lucro real, a título de "crédito outorgado de ICMS", benefício concedido pelo Estado de Goiás, não enquadrado como subvenção para investimento. Anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Há autuação reflexa na CSLL.

- infração "b": multa exigida isoladamente sobre a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada. Refere-se aos ajustes na apuração da estimativa mensal em decorrência das glosas efetuadas conforme a infração retrocitada, e também em decorrência de outro procedimento fiscal (processo administrativo nº 13116.722101/2011-41), referente aos anos de 2007 a 2010, em que foi apurada omissão de receitas sobre a recorrente.

O montante dos autos de infração do presente processo é de R\$ 1.095.000.479,45, em valores corrigidos até novembro de 2012. Discriminando-os, em síntese, os valores envolvidos são os seguintes:

Infração "a" - valores corrigidos até novembro de 2012 - Em R\$

	Imposto	Juros	Multa	Total
IRPJ	278.490.823,80	75.638.055,41	208.868.117,85	562.996.997,06
CSLL	100.522.833,98	27.374.516,79	75.392.125,50	203.289.476,27
Total	379.013.657,78	103.012.572,2	284.260.243,35	766.286.473,33

Infração "b" - valores corrigidos até novembro de 2012

IRPJ - R\$ 242.095.426,44

CSLL - R\$ 86.618.579,68

Sobre o relatório fiscal da autuação fiscal, por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida do primeiro grau administrativo:

“Trata-se de autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A. para exigir IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, no valor total de R\$ 1.095.000.479,45.

Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte a prática de (1) exclusão indevida do lucro líquido, a título de “crédito outorgado de “ICMS”; e (2) falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada, em função de balanços de suspensão ou redução.

1. Da acusação de exclusão indevida do lucro líquido, a título de “crédito outorgado de “ICMS”

A autoridade fiscal lavrou, em 17/04/2012, o Termo de Início do Procedimento Fiscal, por meio do qual foram solicitados, entre outras, as seguintes informações:

a) esclarecer a retirada das doações e das subvenções para investimento do cômputo do lucro real, informando a natureza, o valor e o tratamento contábil/tributário dispensado a elas;

b) informar os valores tomados a título de financiamento de acordo com o Programa PRODUZIR do Estado de Goiás, apresentando cópia dos documentos relacionados;

c) informar os valores utilizados a título de crédito outorgado de ICMS, segundo autorização legal emanada pelo Estado de Goiás, apresentando cópia dos documentos relacionados.

Em resposta, sobre a exclusão do lucro real dos valores concernentes a “doações e subvenções para investimento”, a Fiscalizada informou:

“(…) 1.2 A exclusão dos valores relativos às doações e subvenções para investimento, quando da determinação do lucro real se deu com fundamento no art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, combinado com o que dispõe a Lei n.º 11.941/2009, art. 18;

1.3 O tratamento contábil dado às doações e subvenções para investimento foi o previsto no art. 18 da Lei n.º 11.941/2009.”

A partir da análise conjunta da escrituração das contas de Receita de Incentivos Fiscais, extraída da contabilidade digital da Fiscalizada e das DIPJ, o agente fiscal constatou que a pessoa jurídica excluiu da apuração do Lucro Real (a título de doações e subvenções para investimento) os valores concernentes ao crédito outorgado de ICMS e ao crédito presumido de IPI.

Com relação ao crédito presumido de IPI, o assunto foi tratado em outro MPF, cujo resultado foi materializado nos processos administrativos n.ºs 13116.722101/201141 e 13116.722102/201195.

Informou também a autoridade fiscal que o crédito outorgado de ICMS utilizado pela contribuinte surgiu com a Lei Estadual n.º 14.800, de 08 de junho de 2004 e está previsto no art. 2º, inciso II, alínea “I”, e §§ 18 a 22 do *caput*, e nos artigos 2ºA e 2ºB da Lei Estadual n.º 13.194, de 26 de dezembro de 1997.

Posteriormente, o mencionado benefício denominado crédito outorgado de ICMS foi revogado, a partir de 1º de agosto de 2008, pela Lei Estadual n.º 16.286, de

30 de junho de 2008. Entretanto os contratos já celebrados e em vigor à época da revogação do benefício permanecem vigentes, conforme Lei Estadual n.º 13.194/1997.

Prosseguindo, assevera o agente fiscal:

“27. A condição para o uso do crédito outorgado de ICMS está prevista no § 18 do art. 2º da Lei Estadual n.º 13.194/1997:

§ 18. Somente pode ser beneficiário dos créditos previstos na alínea ‘I’ do inciso II do caput deste artigo o industrial que:

I tiver aprovado seu projeto junto ao Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás CD/ PRODUZIR e que, após o término da fase pré-operacional, fabricar pelo menos 30.000 (trinta mil) veículos por ano e gerar mais de 1000 (mil) empregos diretos ao término da implantação do projeto;

II celebrar termo de acordo de regime especial com a Secretaria da Fazenda, para tal fim.

28. O mesmo texto transcrito acima foi previsto no § 14 do art. 11 do Anexo IX do Regulamento do CTE.

29. A fruição do crédito outorgado de ICMS foi prevista na cláusula quarta do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE n.º 0126/04-GSF, de 23 de setembro de 2004 (a cópia do instrumento consolidado foi juntada às folhas nos 3.316 a 3.327):

Cláusula quarta. A ACORDANTE pode creditar-se de montante equivalente:

I – a aplicação do percentual de:

a) 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre o valor do imposto devido, relativo à parte não incentivada pelo PRODUZIR, nas operações incentivadas por esse programa;

b) 98% (noventa e oito por cento) sobre o valor da receita de operação não incentivada pelo PRODUZIR, decorrente da saída de veículos automotores e de suas peças e partes importados do exterior, inclusive por meio de “trading company”, e destinados à comercialização;

II – (...)

(...)

30. De acordo com o Razão das contas de Receita de Incentivos Fiscais, o crédito outorgado de ICMS utilizado pela Contribuinte durante os anos-calendário 2008 a 2010 está previsto nas alíneas “a” e “b” do inciso I da cláusula quarta do TARE n.º 0126/04-GSF. (...)

31. Mais adiante o referido TARE prescreve:

Cláusula décima quarta. A ACORDANTE se compromete a implantar a unidade industrial especificada no preâmbulo deste regime especial, aplicando na construção, instalação e aquisição de maquinaria e equipamento os recursos advindos da celebração deste termo de acordo, conforme cronograma físico e financeiro constantes dos anexos deste termo de acordo.

Parágrafo único. A utilização do crédito outorgado sem o correspondente cumprimento do cronograma físico e financeiro implica a perda do benefício

relativamente ao mês dessa ocorrência e no ressarcimento, imediato, deste valor ao Tesouro Estadual.

32. Há dois pontos a serem ressaltados a respeito do que dispõe a cláusula décima quarta transcrita acima:

I) o TARE n.º 0126/04-GSF, além do crédito outorgado de ICMS, trata também dos recursos provenientes do PRODUIR (ver cláusulas primeira a terceira), concernente ao financiamento previsto no art. 20 da Lei Estadual n.º 13.591, de 28 de janeiro de 2000 (cópia da Lei foi juntada às folhas nos 2.777 a 2.797 – cópia do respectivo Decreto n.º 5.265/2000 foi juntada às folhas nos 2.798 a 2.895);

II) em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 02, a Fiscalizada informou que “não existem cronogramas vinculados aos TARES, os cronogramas encontram-se inseridos nos respectivos projetos do Produzir” (folhas nos 3.364 e 3.365).

33. A Fiscalizada apresentou cópia do contrato de mútuo previsto no art. 20, inciso X, da Lei Estadual n.º 13.591/2000, referente ao Programa PRODUIR (folhas nos 4.041 a 4.051). A cópia do respectivo termo aditivo foi juntada às folhas nos 4.052 a 4.055. Da leitura dos mencionados documentos, depreende-se que os recursos serão utilizados como “reforço do seu capital de giro”.

34. A cópia do projeto vinculado ao Programa PRODUIR, a que se refere o art. 15, inciso I, da Lei Estadual n.º 13.591, de 18 de janeiro de 2000, apresentado pela Contribuinte, foi juntada às folhas n.ºs 4.056 a 4.168. A cópia do requerimento de readequação do projeto foi juntada às folhas nos 4.169 a 4.241.

35. Da análise do projeto original e de sua readequação, observa-se que os recursos provenientes do Programa PRODUIR serão utilizados como reforço do capital de giro.

Constata-se ainda que não existe qualquer referência aos recursos vinculados ao crédito outorgado de ICMS.

36. Conclui-se, portanto, que os cronogramas integrantes dos projetos vinculados ao Programa PRODUIR em nada vinculam os recursos provenientes do benefício denominado crédito outorgado de ICMS.

37. E ainda, observa-se que o valor dos investimentos previstos no projeto de readequação é bem inferior ao valor financiado pelo Programa Produzir (folhas nos 4.230 a 4.233).

Para constar, a Fiscalizada apresentou cópia das auditorias realizadas pela Gerência de Controle de Incentivos Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás quanto aos investimentos previstos no projeto vinculado ao Programa PRODUIR (folhas nos 4.242 a 4.307).

(...)

40. Os recursos provenientes do benefício fiscal denominado crédito outorgado de ICMS não se enquadram como subvenção para investimento, pois lhe faltam dois dos três requisitos necessários para caracterizá-los como tal:

I) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-los para investimento, representada pela estrita VINCULAÇÃO e SINCRONIA dos

recursos com as aplicações em bens e direitos, AJUSTADAS por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

41. Não houve o cumprimento do requisito descrito no item I do parágrafo anterior, porque não foi apresentado qualquer instrumento que impusesse à Contribuinte a obrigatória vinculação dos recursos recebidos aos investimentos previstos, em evidente sincronia.

42. Também não foi cumprido o segundo item, pois, conforme planilha constante do projeto de readequação do Programa PRODUZIR (folhas nos 4.230 a 4.233), todo o investimento previsto será realizado com recursos não provenientes do benefício denominado crédito outorgado de ICMS e não provenientes do financiamento do Programa PRODUZIR (destinado a reforçar capital de giro).

43. Além de não cumprir os requisitos enumerados acima, o crédito outorgado de ICMS possui características que impedem definitivamente sua classificação como subvenção para investimentos:

I) de acordo com os parágrafos nos 25 e 27 acima, o benefício não possui limites de tempo e de valor para fruição pelo beneficiário; está condicionado apenas à existência de um projeto aprovado pelo CD/PRODUZIR, à confecção de um Termo de Acordo firmado com a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e a metas de produção;

II) conforme parágrafo n.º 25, a Lei Estadual n.º 16.286/2008, que revogou o benefício, manteve os TARES em vigor;

III) consoante parágrafos nos 32, 35 e 36, os recursos obtidos a título de crédito outorgado de ICMS são de livre utilização pela Contribuinte, pois o projeto do PRODUZIR não vincula a utilização dessa receita, os cronogramas desse projeto não fazem referência ao benefício e não existem cronogramas relacionados aos TARES firmados com a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás;

IV) os valores auferidos a título de crédito outorgado de ICMS ultrapassam em muito os investimentos previstos no projeto do PRODUZIR (com previsão de serem realizados com recursos próprios), no valor de R\$ 282.267.741,46 (folha n.º 4.230), consoante se observa da leitura da planilha abaixo (ver folhas nos 99, 158, 191 e 4.328)

Ano-Calendário	Valor do Crédito Outorgado de ICMS Usufruído
Até 2007	R\$ 207.276.692,77
2008	R\$ 303.366.033,20
2009	R\$ 456.160.437,07
2010	R\$ 598.825.482,40
TOTAL	R\$ 1.565.628.645,44

Nesse contexto, concluiu a autoridade fiscal que o benefício do crédito outorgado de ICMS não é subvenção para investimento e que os recursos recebidos a esse título não poderiam ser excluídos do Lucro Real.

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

Assim, procedeu o agente fiscal à glosa da citada exclusão, com fulcro no art. 443 do Decreto n.º 3.000, de 1999, e nos arts. 15 a 18 e 21 da Lei n.º 11.941, de 2009.

2. Da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada, em função de balanços de suspensão ou redução

Ressaltou a autoridade autuante que, como o crédito outorgado de ICMS não preenche as características de uma subvenção para investimento, não podendo ser excluído da apuração do lucro real, também não pode ser excluído da apuração da estimativa mensal.

Assim, o agente fiscal aplicou a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL com fulcro no art. 44, inciso II, alínea “b”, combinado com os artigos 2º e 28, todos da Lei n.º 9.430, de 1996.

A respeito, informou o autor do feito que, em outro procedimento fiscal (processo administrativo n.º 13116.722101/201141), referente aos anos de 2007 a 2010, foi apurada omissão de receitas em face da Fiscalizada.

Esclareceu, então, o Auditor-Fiscal que ao seguir a metodologia de cálculo da estimativa por meio balanço ou balancete de suspensão ou redução, o valor que deve ser considerado na apuração da multa isolada é a omissão acumulada até o mês de referência (período de apuração).

Informou, por fim, o agente fiscal que, no cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL, foi deduzido aquele valor já lançado no aludido procedimento fiscal, que gerou o citado processo n.º 13116.722101/201141.

3. Da responsabilidade solidária

Ressaltou o autor do feito que cabe precipuamente aos administradores a regular condução dos negócios da Pessoa Jurídica, valendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização.

No caso, houve infração à lei (1) omissão de rendimentos apurada no procedimento que gerou o processo n.º 13116.722101/201141; e (2) exclusão indevida do lucro líquido, da receita correspondente ao benefício denominado crédito outorgado de ICMS por cuja observância deveriam os administradores zelar.

Concluiu o agente fiscal, com espeque no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que os diretores à época dos fatos geradores devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com a Fiscalizada em relação ao crédito tributário de que trata o presente processo administrativo, quais sejam: Carlos Alberto de Oliveira Andrade, Emanuelle Carmesette do Ó Andrade e José Rodrigues Seara.

Assim, o autor do feito fiscal lavrou os competentes Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 217/222) em face dos citados administradores.

Cientificados dos referidos Termos de Sujeição Passiva Solidária, conforme AR de fls. 5.070/5.072, os mencionados diretores não apresentaram impugnação.

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveitou a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

Cientificada dos lançamentos, e irrisignada, a pessoa jurídica autuada apresentou a impugnação de fls. 5.075/5.124, por meio da qual, apoiando-se em doutrina de Humberto Ávila e Leonardo Freitas de Moraes e Castro, sustenta, em síntese, o que segue.

(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 (necessariamente o Poder Público), 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 e CSLL.

(3) As referidas subvenções para investimento foram corretamente contabilizadas em subconta "Reserva de Lucros", atendidos os requisitos de não distribuição do valor das subvenções para investimento e não restituição aos acionistas 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) As condições e prazos da subvenção constituem condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário, não havendo como fazer incidir IRPJ ou CSLL enquanto pendente tal condição.

(6) Tratando-se de subvenção para investimento, o valor do crédito outorgado de ICMS compõe o valor de investimento, conforme apontado nos projetos.

(7) Não há qualquer exigência legal sobre perfeita sincronia cronológica entre a subvenção recebida e seu efetivo investimento.

(8) A jurisprudência atual do CARF adota um conceito de subvenção para investimento mais próximo daquele obtido por meio da interpretação literal dos dispositivos legais da matéria (artigos. 38, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, 443, do RIR/99, 18 e 21, da Lei n.º 11.941/09), passando a considerar apenas e tão somente o propósito de quem transfere os recursos como requisito fundamental à caracterização do instituto. O ato do registro do valor nesta ou naquela conta contábil passa a ser questão secundária.

(9) Externam esse entendimento os Acórdãos n.ºs 10705.912, 10193.716, 910100.556, 110300.555, 120200691 e 110100661.

(10) Anteriormente à Lei n.º 11.638/07 era exigida a contabilização dos valores da subvenção para investimento na conta de "Reserva de Capital". No entanto, com a supressão dessa determinação pela revogação da alínea "d", do § 1º, do artigo 182, da Lei n.º 6.404/76, veio a lume a Lei n.º 11.941/09, a qual disciplinou a nova forma de tratamento contábil e fiscal da mencionada rubrica, agora mantida em conta de "Reservas de Lucros", mas sem qualquer prejuízo ao benefício de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(11) No que se refere ao prazo para destinação das subvenções para investimento, entende-se que, na omissão da legislação federal, sobre prazos em geral, eventuais valores remanescentes de subvenção para investimento, devidamente contabilizados, somente poderão ser oferecidos à tributação caso o prazo para entrega do projeto, nos moldes delineados pelo Estado, tenha expirado.

(12) No caso dos autos, o incentivo fiscal é o denominado Programa PRODUZIR, que consiste no financiamento de parcela do ICMS e na redução do valor remanescente, mediante o recebimento de créditos outorgados, como estímulo ao desenvolvimento regional, segundo as condições estabelecidas nas Leis Goianas n.ºs

13.591/00 e 13.194/97, às normas contidas nos artigos 443, do RIR/99, e 18, da Lei n.º 11.941/09.

(13) No caso presente, o requisito da transferência de capital, com a intenção expressa de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, está integralmente preenchido, pois é a própria Lei n.º 13.591/00, em seus artigos 1.º e 2.º, que define expressamente a intenção e o objeto da subvenção praticada, atrelando-os ao objetivo de estimular a implantação e expansão de empreendimentos no setor industrial do Estado de Goiás.

(14) Já a Lei n.º 15.124/05, estabeleceu as condições e prazos (15 anos) para aplicação do capital transferido, ou seja, a subvenção vinculada ao programa PRODUZIR.

(15) Em atenção ao princípio da eventualidade, a impugnante assevera, sob a ótica da suposta necessidade de existência de contrapartida entre a concessão do benefício fiscal e os atos da atuada, que a manutenção do benefício previsto no Programa PRODUZIR está estritamente vinculada ao projeto de investimento, ao cumprimento de seu cronograma físico-financeiro, além de exigências outras como o volume mínimo de produção superior a 30.000 (trinta mil) carros/ano e a geração de mais de 1.000 (mil) empregos diretos, salvaguardando a sua natureza única e indissociável de subvenção para investimento, consoante dispõe o § 18 do art. 2.º da Lei Estadual n.º 13.194/97.

(16) Não é verdadeira a premissa constante do Relatório Fiscal de que *"os valores auferidos a título de crédito outorgado de ICMS ultrapassam em muito os investimentos previstos no projeto do PRODUZIR (com previsão de serem realizados com recursos próprios), no valor de R\$ 282.267.741,46 (folha n.º 4.230)"*.

(17) Afirma a impugnante:

"(...), o valor mencionado refere-se, no projeto original de implantação do empreendimento industrial, ao investimento previsto em bens e direitos do ativo fixo adquiridos com recursos próprios da Recorrente. Esse valor foi majorado para R\$ 582.924.236,23 (quinhentos e oitenta e dois milhões, novecentos e vinte e quatro mil, duzentos e trinta e seis reais e vinte e três centavos) fl. 4.227, no projeto de readequação.

Tratando-se de subvenção para investimento, o valor do crédito outorgado de ICMS compõe o valor de investimento, conforme apontado nos projetos (fl. 4.227), a ser realizado em até 15 (quinze) anos, limitado a 31 de dezembro de 2020 e ao valor total de R\$ 3.902.850.000,00 (três bilhões, novecentos e dois milhões, oitocentos e cinquenta mil reais), conforme Cláusula Primeira, parágrafo único e Cláusula Décima Oitava do Termo de Acordo de Regime Especial TARE n.º 162/04- GSF (fls. 3.316 a 3.327).

A Recorrente está autorizada, até tal data limite, a receber a subvenção e realizar todos os investimentos a ela vinculados. Se não o fizer, deverá devolver os recursos não investidos ao Estado de Goiás, conforme se depreende da previsão contida no parágrafo único, da Cláusula Décima Quarta, do TARE n.º 162/04-GSF, momento em que, caso efetivado este evento, serão oportunamente reconhecidos como receita ao longo do período necessário para confrontar com as despesas que a subvenção pretende compensar."

(18) As condições e prazos da subvenção constituem condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário e, portanto, não satisfaz o seu interesse lucrativo, mas, sim, os fins públicos que motivaram o seu pagamento. Enquanto pendente esta condição suspensiva, não há como considerar tais valores

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

como passíveis de subsunção às normas que delimitam as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (cita precedente do CARF).

(19) A autuação implica em interferência na política de renúncias fiscais concedidas pelo Estado de Goiás, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

(20) A incorporação do valor renunciado pelo Estado de Goiás à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias renunciadas será repassada aos cofres da União Federal. Essa interferência, por parte da União, na competência tributária privativa do Estado de Goiás, representa uma afronta à garantia Constitucional do Pacto Federativo, no que tem sido rechaçada pelo Poder Judiciário (cita precedentes).

(21) Transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir IRPJ ou CSLL.

(22) É vedada a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o respectivo ano-calendário e realizados os fatos geradores do IRPJ e da CSLL (cita precedentes do CARF).

(23) É vedada a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL com a multa de ofício pelo não recolhimento dos tributos em comento (cita precedentes do CARF).

(24) A multa aplicada foi definida em patamar desproporcional e confiscatório, em total descompasso com as orientações legais e constitucionais aplicáveis (cita precedentes judiciais).

(25) A aplicação de multa tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não a de efetuar a recomposição do Erário (cita entendimento doutrinário).

(26) 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.

(27) Não foi comprovada, na autuação, a atuação dolosa ou culposa de cada diretor, devendo ser cancelada a responsabilidade solidária dos mesmos.

(28) Caberia à autoridade fiscal demonstrar, por meio de provas robustas e de fundamentação fática e jurídica, a presença de abuso de poder por parte das pessoas físicas.

(29) A impugnante legitimamente acreditou, como acredita, estar diante de provada subvenção para investimento, com comprovação de todos os requisitos legais exigidos para tanto, tendo mantido tais subvenções em subconta de "Reserva de Lucros". Portanto, todos os indícios e provas concorrem para demonstrar que a impugnante agiu conforme a lei e seus estatutos sociais, quando excluiu as referidas subvenções para investimento da base tributável do IRPJ e CSLL.

Da decisão da DRJ:

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 0351.937 (fls. 5.152-5.176) de 26/04/2013, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA. A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA. Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. No caso de pluralidade de sujeitos passivos, em que o lançamento é constituído em face da pessoa jurídica na condição de contribuinte e dos administradores na condição de responsáveis, a irrisignação quanto à responsabilidade solidária dos administradores deve ser apresentada por meio de (1) petição conjunta da contribuinte com os responsáveis; (2) petição própria de iniciativa de cada um dos administradores da pessoa jurídica; ou (3) petição conjunta dos referidos administradores. A impugnação apresentada pela pessoa jurídica, em que sustenta a ilegitimidade da inclusão dos seus administradores no polo passivo da relação jurídica tributária, não merece ser conhecida, por lhe faltar legitimidade

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. Descaracterização. Incentivos Fiscais. Crédito Outorgado de ICMS. Inexistência de Vinculação. Descaracterização. Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE. Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudicado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.”

Dessa decisão, a interessada foi cientificada em 24/05/2013 (A.R. de fl.5.182).

Em 30/07/2013 foi lavrado termo de perempção, fl. 5.183, com efeitos a partir de 26/06/2013, por haver transcorrido o prazo regulamentar de 30 dias, previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, sem que a interessada tenha apresentado recurso à instância superior.

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com o a decisão, apresentou recurso voluntário em 22/07/2013 (fls. 5.185-5249), em que repisa os argumentos apresentados em sua impugnação, acrescentando argumentos sobre a tempestividade do recurso.

Apesar de serem praticamente similares a sua peça impugnatória, destaca-se o seu pedido :

Diante de todo o exposto, sem prejuízo da realização de diligências que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos e da verdade material, inclusive da posterior juntada de novas provas, acolhida a preliminar de tempestividade alegada, requer seja reconhecida a procedência integral dos argumentos narrados neste Recurso Voluntário, para que seja reformado integralmente o v. acórdão fls. 5152/5176 e anulado o Auto de Infração combatido, com o cancelamento das cobranças efetivadas pela Autoridade Fiscal, e declarada a improcedência da totalidade dos lançamentos guerreados e das multas imputadas, pela regularidade dos procedimentos adotados.

Subsidiariamente, caso não seja reconhecida a procedência da totalidade dos argumentos da Recorrente – o que não se acredita –, requer seja (i) afastada a multa por ausência de recolhimento das estimativas; (ii) afastada a concomitância entre as multas, (iii) reduzidas as multas desproporcionais e confiscatórias aplicadas pela Autoridade Fiscal para que reflitam percentuais condizentes com a situação concreta; e (iv) afastada a aplicação de juros sobre as multas.

Discussão Administrativa da Intempestividades

Conforme já enunciado no preâmbulo do presente relatório, em sessão ocorrida em 24 de março de 2015, através do Acórdão 1402-001.944, este mesmo colegiado proferiu decisão não reconhecendo do recurso voluntário apresentado, pela sua intempestividade.

Então, não houve nenhuma apreciação do mérito.

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

Incidentes Processuais Administrativos e Processuais decorrentes da intempestividade

A partir do acórdão que declarou intempestiva a peça recursal, a fl. 5322 a 5315, houve a apresentação de embargos da recorrente.

Houve a admissibilidade apenas de parte dos embargos, que nada afetou a decisão manifestada anteriormente por este colegiado, e apenas retificou o acórdão anterior.

Houve a apresentação de recurso especial, que foi admitido (f. 5655 a 5659).

Em 21 de setembro de 2016, foi proferido acórdão 91101.002.443, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 5673 a 5691), em que, por maioria dos votos, em conhecê-lo, mas negá-lo provimento no mérito.

Posteriormente, houve embargos da recorrente, que foram negados.

Contudo, houve decisão judicial (fl. 5870 e segs.) à qual determinou que ocorresse o julgamento de mérito do recurso voluntário interposto pela recorrente.

Tudo posto, retornou a este colegiado, e dado que não mais exerce o mandato o antigo Conselheiro, foi redistribuído a este Conselheiro, para relatoria.

Contrarrazões da PGFN

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, de fls. 5721 a 5315.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Considerando as preliminares apresentadas na sua peça recursal como superadas, em decorrência da decisão judicial supracitada, e baseado na mesma, conheço do recurso voluntário.

Os autos já foram anteriormente submetidos à apreciação deste Colegiado que, pelo voto condutor deste Relator, entendeu por converter o julgamento em diligência (Resolução n.º **1402-000.505**, sessão de 20 de fevereiro de 2018, apontando para as seguintes exigências:

O benefício fiscal foi tratado como subvenção para custeio na decisão a quo, em contraponto ao alegado pela recorrente, que entende que é subvenção de investimento, conforme transcrição da parte final do seu voto sobre o tema:

Da leitura do Parecer Normativo CST n.º 112, de 29/12/1978, depreende-se que as subvenções para investimento apresentam as seguintes características:

(1) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com

as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;

(2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

(3) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Portanto, à luz do Parecer Normativo CST n.º 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

Forçoso é concluir que os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999):

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado de Goiás, cujo o incentivo fiscal é o denominado Programa PRODUZIR, que consiste no financiamento de parcela do ICMS e na redução do valor remanescente, mediante o recebimento de créditos outorgados, como estímulo ao desenvolvimento regional, segundo as condições estabelecidas nas Leis Goianas n.ºs 13.591/00 e 13.194/97, às normas contidas nos artigos 443, do RIR/99, e 18, da Lei n.º 11.941/09. Já a Lei n.º 15.124/05, estabeleceu as condições e prazos (15 anos) para aplicação do capital transferido, ou seja, a subvenção vinculada ao programa PRODUZIR.

Ocorre que é foi recentemente aprovada a Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou a Lei n.º 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

Fl. 15 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

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.

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Fl. 16 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

*A Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que **atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, nos termos dos artigos 10 e 3º:*

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.”

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

Fl. 18 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais::

Cláusula segunda *As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:*

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar 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 mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

Cláusula terceira *A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:*

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado (PRODUZIR). Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Não obstante isso, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso e, ainda, definidora de prazos para publicação das normas (pelo Estado) e registro perante o CONFAZ até 29/12/2018.

Nesse contexto, em processo similar ao presente, a CSRF em sessão de janeiro, decidiu pelo sobrestamento do processo, com a baixa dos autos à unidade de origem.

Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar nº 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso. Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta

Fl. 20 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

forma, assegurar a aplicação regular das disposições da LC 160 e Convênio ICMS acima citados, A despeito da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto n.º 70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil, verbis:

Art. 313. Suspende-se o processo: (...)

V - quando a sentença de mérito:

- a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;
- b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;

Diante disso, VOTO PELO SOBRESTAMENTO DO PROCESSO e remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar o contribuinte em 29/12/2018 para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Atendendo à demanda desta Turma de Julgamento (Resolução n.º 1402-000.505, de 20 de fevereiro de 2018), a Autoridade Fiscal compareceu aos autos e informou nas suas conclusões (Relatório de Diligência Fiscal – fls. 6171 e segs.):

10. Da análise do Decreto Estadual n.º 9.193, de 20 de março de 2018, e dos respectivos anexos (folhas nos 6.108 a 6.167), documentação esta juntada pela Pessoa Jurídica ao se antecipar à intimação, observa-se que o art. 2º da Lei Estadual n.º 13.194, de 26 de dezembro de 1997, foi relacionado no Anexo I do mencionado Ato (folha n.º 6.109). Consoante citado acima, o crédito outorgado de ICMS utilizado pela Contribuinte foi instituído pela Lei Estadual n.º 14.800, de 08 de junho de 2004, ao acrescentar a alínea “l” ao inciso II do art. 2º, da Lei Estadual n.º 13.194/1997.

11. Salienta-se ainda que a Pessoa Jurídica juntou também o Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ N.º 3/2018, emitido pela Secretaria Executiva do CONFAZ (folha n.º 6169).

12. Dessa forma, em decorrência de a Contribuinte ter se antecipado à intimação determinada pelo CARF (em execução de diligência) e entregue a documentação já referida anteriormente, considera-se cumprida a ordem emitida pelo Órgão Julgador, encaminhando-se, assim, o presente processo à 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento.

Fl. 21 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

Com isso, todos os questionamentos havidos de caráter conceitual ou factual, teriam perdido substância em face da literal e determinante imposição dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, trazida pela Lei Complementar n.º 160/2017, *verbis*:

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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

*§ 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.

Legislação complementada pelo Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017, regulando a sistemática de reconhecimento dos incentivos fiscais:

[...]Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar 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 mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

Pois bem, neste ponto, repita-se, independentemente do entendimento pessoal deste Conselheiro acerca da matéria, sua contabilização e reflexos na área tributária alcançada pela legislação federal, fato é que existe norma cogente em plena vigência e de observância

Fl. 22 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

obrigatória pelos julgadores administrativos, de modo que, cumpridos requisitos acima retratados, *“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**”.*

Destarte, tendo em que as subvenções serão consideradas como “investimentos” (ao largo, pois, da tributação do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS), *“**vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos**”*, desde que as unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstauração de convênios, publiquem em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e efetuem efetuar 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 mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

No caso concreto, tal exigência foi cumprida pelo Estado de Goiás (fls. 6108 a 6167), de forma que, neste aspecto, estaria atendida a legislação indicada.

Todavia, se de um lado a novel legislação incisivamente definiu as subvenções como investimentos, atingindo inclusive os processos não definitivamente julgados (artigo 30, §§ 4º e 5º da Lei 12.973/2014, com redação da LC n.º 160/2017), não é menos verdade que MANTEVE em seu *caput* a obrigatoriedade de que os benefícios isençiais tivessem registro contábil específico em uma conta nominada de “Reserva de Incentivos Fiscais”, pinçada do Lucro Líquido decorrente das doações e subvenções governamentais usufruídas.

A respeito, cabe um ligeiro retrospecto histórico-legislativo.

Textualmente diz o artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014:

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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

Por sua vez, a redação do artigo 195-A, retro:

*Art. 195-A. A assembléia geral **podará**, por proposta dos órgãos de administração, **destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos**, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)*

Fl. 23 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

Referido dispositivo (artigo 195-A, da Lei das S/A) foi adicionado pela Lei n.º 11.638/2007 (juntamente com a Lei n.º 11.941/2009, pode ser definido como marco inicial da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais) e, com sua vigência, revogou a alínea “d”, do § 1º, do artigo 182, da Lei 6.404/1976 que impunha o registro em “Reserva de Capital” dos montantes pertinentes a doações e subvenções recebidas:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Redação, diga-se, repetida no artigo 443, do RIR/1999:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

Em suma, a partir da vigência da Lei 11.941/2009, SOCIETARIAMENTE, as parcelas relativas a subvenções e doações recebidas de órgãos governamentais seriam tratadas como investimentos e PODERIAM ser excluídas do Lucro Líquido. Veja-se que a norma não definia (e nem poderia, já que não se trata de norma de cunho tributário e sim societário) sua exclusão do “lucro real”, mas do “lucro” da empresa e, mais ainda, em caráter alternativo e não impositivo (“Art. 195-A. A assembleia geral **poderá**, por proposta ...”).

A adaptação da legislação tributária à societária, a exemplo do que ocorreu como DL n.º 1.598/1977 em relação à Lei 6.404, de 1976, acabou por vir com a Lei n.º 12.973/2014, já antes citada diversas vezes neste voto e que, diversamente do texto do DL n.º 1.598/1977 e DL n.º 1.730/1979, bases legais do artigo 443, do RIR/1999, não determinou o registro contábil em “Reserva de Capital”, MS, sim, em “Reserva de Incentivos Fiscais”, impondo, ainda, a forma de sua utilização pelas companhias.

Atente-se para o texto completo do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, antes da inclusão dos §§ 4º e 5º:

*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: (Vigência)

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.

Posição refletida no atual RIR (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, artigo 523:

Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, caput):

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

Fl. 25 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13116.722752/2012-11

No caso concreto, confirmado se estar diante de incentivo e benefício fiscal relativo ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, ou seja, ICMS e tendo o Estado de Goiás cumprido à demanda imposta pelo Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017 que regulou a sistemática de reconhecimento dos incentivos fiscais, resta apenas verificar o atendimento, pela recorrente do quanto exigido no *caput* do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, antes reproduzido.

Compulsando os autos, verifica-se que tal matéria não fora objeto de apreciação então.

No termo de início do procedimento fiscal, cientificado em 23/04/2012 (fls. 3229/3236), há um item intimado a respeito:

(...)

III) esclarecer a retirada das doações e das subvenções para investimento do cálculo do lucro real, informando a natureza, o valor e o tratamento contábil/tributário dispensado a elas;

Em resposta de 15/08/2012 (fls. 3363 e segs), limita-se a responder:

DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

1. Planilha “1 discriminação dos valores de doações e subvenções para investimento” constante do CD anexo, pasta “doações e subvenções para investimento”

1.1 Planilha CD anexo;

1.2 A exclusão dos valores relativos às doações e subvenções para investimento, quando da determinação do lucro real se deu com fundamento no art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, combinado com o que dispõe a Lei n.º 11.941/2009, art. 18;

1.3 O tratamento contábil dado às doações e subvenções para investimento foi o previsto no art. 18 da Lei n.º 11.941/2009.

A autoridade fiscal consigna no TVF que:

18. É importante ressaltar que não foi possível realizar a leitura da planilha referida no item “1.1” acima, apresentada pela Fiscalizada, conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal n.º 03 (folhas nos 4.308 a 4.311). Posteriormente, em resposta ao mencionado Termo, a Contribuinte apresentou a planilha solicitada (folhas nos 4.316 a 4.327).

19. Antes de qualquer análise há a necessidade de estabelecer critérios para enquadrar uma receita como subvenção para investimento.

Posteriormente, em nenhum momento, nem em sede de impugnação ou recursal, verifica-se a confirmação do atendimento de tal requisito.

Fl. 26 da Resolução n.º 1402-000.879 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722752/2012-11

Por tais razões, reputa-se necessário que o julgamento seja CONVERTIDO em diligência para confirmação da regular destinação das receitas de subvenção à reserva, nos termos elencados no presente voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges