



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.726044/2017-46
ACÓRDÃO	3401-014.610 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESMALTEC S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS.

As subvenções concedidas pelos Estados não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pois não se enquadram no conceito de receita.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO.

A tributação de incentivos fiscais concedidos por Estados-membros configura interferência na autonomia estadual e, por esvaziar os efeitos do benefício legitimamente concedido, viola o pacto federativo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS.

As subvenções concedidas pelos Estados não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pois não se enquadram no conceito de receita.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO.

A tributação de incentivos fiscais concedidos por Estados-membros configura interferência na autonomia estadual e, por esvaziar os efeitos do benefício legitimamente concedido, viola o pacto federativo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. REGISTRO.

As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo serão procedidas mediante registro eletrônico no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB na internet.

TRIBUTOS OBJETO DE PROCEDIMENTO FISCAL REGISTRADO NO TDPF. INFRAÇÕES RELATIVAS A OUTROS TRIBUTOS. MESMO ELEMENTOS DE PROVA. INCLUSÃO TÁCITA.

Quando no procedimento de fiscalização relativo a tributo constante do TDPF for identificado infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges, Mateus Soares de Oliveira e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Na origem, o procedimento fiscal (Mandado de Procedimento Fiscal nº 0310100.2016.00503) teve como objeto inicial a análise das operações relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos períodos de 2012 e 2013. O Auto de Infração, lavrado em 27/07/2017, focou na exigência da COFINS relativa ao ano-calendário de 2013.

O cerne da autuação fiscal é a exclusão indevida, no LALUR, de subvenção recebida e a não inclusão desta subvenção na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que a Recorrente recebeu no ano de 2013 o valor de R\$ 35.660.951,01 a título de subvenção de ICMS do Estado do Ceará. A empresa tratou estes valores como subvenção para investimento, excluindo-os da tributação do PIS e COFINS.

Contudo, a i. Fiscalização concluiu que a subvenção era meramente subvenção para custeio e não para investimento e, assim, concluiu que o benefício não se amoldava à hipótese de exclusão prevista no RIR/99 nem nos artigos 18 e 21 da Lei n.º 11.941/2009, concluindo, portando, que a subvenção deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Irresignada, a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 67/113) aviando suas alegações de defesa, entretanto, o Acórdão n.º 02-78.108, proferido pela 6ª Turma da DRJ/BHE, rejeitou as preliminares, indeferiu as diligências e perícias e julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, conforme a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. REGISTRO.

As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo serão procedidas mediante registro eletrônico no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB na internet.

TRIBUTOS OBJETO DE PROCEDIMENTO FISCAL REGISTRADO NO TDPF. INFRAÇÕES RELATIVAS A OUTROS TRIBUTOS. MESMO ELEMENTOS DE PROVA. INCLUSÃO TÁCITA.

Quando no procedimento de fiscalização relativo a tributo constante do TDPF for identificado infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

No ano de 2013 todas as pessoas jurídicas poderiam excluir as subvenções para investimento da base de cálculo da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. PRESCINDIBILIDADE.

Somente é justificável o deferimento de diligências e perícias cujo objeto não possa ser comprovado no corpo dos autos. De conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou a perícia acerca de matéria que poderia ter sido elucidada pelo próprio contribuinte mediante a juntada de documentos aos autos do processo.

Preliminares Rejeitadas

Diligência e Perícia Indeferidas

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 162/210), reiterando as preliminares, razões de mérito e introduzindo novos argumentos de mérito, em razão de fatos supervenientes e para rebater os argumentos da DRJ, além de apresentar provas documentais, conforme abaixo:

- **Preliminares**

1. Extrapolação do Prazo: A Recorrente alegou que o registro eletrônico da prorrogação no TDPF é insuficiente; a prorrogação exige notificação prévia e tempestiva ao contribuinte por decisão fundamentada.

2. Objeto Distinto: A inclusão da COFINS foi registrada no TDPF em 26/07/2017, a mesma data em que o procedimento fiscal foi encerrado, tornando a notificação "logicamente ineficaz" e configurando cerceamento de defesa. A regra da inclusão tácita (Art. 8º da Portaria RFB nº 1.687/2014) transgrediu o Art. 5º da mesma Portaria e a Constituição Federal.

- **Razões de Mérito e Fatos Supervenientes (LC 160/2017)**

1. Desnecessidade de Comprovação de Investimento Específico (LC 160/2017): Argumenta que o Congresso Nacional, ao derrubar o veto presidencial aos artigos 9º e 10º da Lei Complementar nº 160/2017, demonstrou a intenção de equiparar subvenções de custeio a subvenções de investimento para fins fiscais, estabelecendo que todo e qualquer benefício fiscal de ICMS será considerado subvenção para investimento.

2. Comprovação do Atendimento ao Art. 30 (Nova Prova): Para refutar a principal razão da DRJ (falta de provas), o contribuinte apresentou o Balanço Patrimonial de 2012/2013 e um Demonstrativo de Investimentos para comprovar que os valores recebidos foram registrados como Reserva de Lucros e utilizados em investimentos na expansão da estrutura industrial (filial de Maracanaú/CE), cumprindo o Art. 30, caput, da Lei 12.973/14.

3. Suspensão do Processo (Aguardo da Conformidade Estadual): Requer a suspensão do trâmite processual até 28/12/2018 (ou até o cumprimento) para que o Estado do Ceará finalize as formalidades de publicação, registro e depósito dos atos concessivos dos benefícios fiscais perante o CONFAZ, conforme exigido pelo Convênio ICMS nº 190/2017 e a LC nº 160/2017.

4. Juros de Mora sobre Multa: Reafirma que não há base legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, citando Acórdãos do CARF que confirmam que os juros incidem apenas sobre o valor do tributo.

5. Perícia Técnica: Reitera o pedido de perícia e juntada de documentos para comprovar a destinação dos recursos.

Às fls. 217/223, a Recorrente apresentou petição complementar para comunicar fato superveniente sobre o cumprimento pelo Estado do Ceará das exigências da Lei Complementar n.º 160/2017 e do Convênio ICMS n.º 190/2017, acompanhada de documentos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

1 – DAS PRELIMINARES. DA EXTRAPOLAÇÃO DO PRAZO PARA CONCLUSÃO DOS TRABALHOS DE FISCALIZAÇÃO. DA AUTUAÇÃO DE OBJETO DISTINTO DO AUTORIZADO PELO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE TERMO DE PRORRAGAÇÃO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A Recorrente renova as preliminares já suscitadas em sede de impugnação, sustentando, em primeiro lugar, a extrapolação do prazo para a conclusão do procedimento fiscal. Argumenta que o simples registro eletrônico da prorrogação do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) não é suficiente para validar a dilação do prazo, pois, segundo defende, a prorrogação deve ser formalmente comunicada ao contribuinte, mediante notificação prévia e tempestiva, com decisão devidamente fundamentada pela autoridade competente. A ausência desse ato formal, no entendimento da Recorrente, compromete a legalidade do procedimento e acarreta nulidade dos atos subsequentes.

Em segundo lugar, a Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão da ampliação indevida do objeto da fiscalização, ao argumento de que a inclusão da COFINS no escopo do TDPF foi efetuada em 26/07/2017, data em que o procedimento fiscal já havia sido

formalmente encerrado. Assim, sustenta que a notificação dessa inclusão seria logicamente ineficaz, uma vez que não haveria mais tempo hábil para manifestação ou acompanhamento do novo objeto de apuração, configurando, portanto, cerceamento do direito de defesa.

Defende ainda que a aplicação da regra da inclusão tácita, prevista no artigo 8º da Portaria RFB n.º 1.687/2014, não poderia prevalecer sobre o disposto no artigo 5º da mesma Portaria, que assegura ao contribuinte ciência formal e inequívoca do objeto fiscalizado.

A DRJ rejeitou as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no meu convencimento, com razão.

No que se refere à alegada extrapolação do prazo para conclusão do procedimento fiscal, a DRJ entendeu que não houve irregularidade, pois as sucessivas prorrogações do TDPF foram devidamente registradas no sistema eletrônico da Receita Federal, conforme prevê o artigo 9º da Portaria RFB n.º 1.687/2014. Destacou-se que a própria norma estabelece que eventuais prorrogações devem ser formalizadas por registro eletrônico no TDPF, não havendo exigência de lavratura de termo autônomo ou notificação direta ao contribuinte.

A decisão também ressaltou que o contribuinte é expressamente informado, no Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), de que pode consultar, a qualquer tempo, o andamento e as eventuais alterações ou prorrogações do procedimento fiscal por meio do sistema eletrônico da Receita Federal. Constatou-se, inclusive, que houve três prorrogações válidas — até 8/2/2017, 8/6/2017 e 6/10/2017 —, e que o procedimento foi encerrado antes do termo final previsto, em 28/7/2017. Assim, concluiu-se pela inexistência de nulidade do Auto de Infração por vício de prazo.

Quanto à alegação de nulidade pela ampliação indevida do objeto fiscal, a DRJ igualmente afastou a preliminar, fundamentando que a inclusão da COFINS decorreu da mesma base fática e probatória utilizada na apuração do IRPJ, o que autoriza a inclusão tácita prevista no artigo 8º da Portaria RFB n.º 1.687/2014.

A decisão destacou ainda que, embora a norma dispense registro expresso da inclusão de outros tributos quando se baseiam nos mesmos elementos de prova, o Auditor-Fiscal procedeu à alteração formal no TDPF, incluindo expressamente o PIS e a COFINS, o que reforça a regularidade do procedimento e a inexistência de cerceamento de defesa.

Dessa forma, concordo com as razões de decidir adotadas pela DRJ, que se mostram juridicamente adequadas e em consonância com a legislação de regência. A análise demonstrou que as formalidades legais foram observadas, não havendo vícios que maculem a validade do lançamento.

Pelo exposto, mantenho o entendimento da instância *a quo*, rejeitando as preliminares de nulidade do lançamento fiscal.

2 – DO MÉRITO.

A Recorrente, no mérito, estrutura sua defesa em várias camadas de argumentação, partindo do argumento principal (uma mudança legislativa recente – publicação da Lei Complementar n.º 160/2017) para diversos argumentos subsidiários (classificados como *ad argumentandum tantum*). São eles:

1. Desnecessidade de Caracterização da Subvenção (LC 160/2017)

Este é o argumento principal da Recorrente. Alega que a decisão da DRJ/BHE (que exigiu prova de que a subvenção foi usada especificamente para investimento) está superada. A defesa argumenta que a Lei Complementar n.º 160/2017 encerrou essa discussão ao estabelecer que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS (como o FDI/PROVIN) são automaticamente considerados subvenções para investimento.

A lei veda expressamente "a exigência de outros requisitos ou condições não previstos" e determina que esta regra se aplica "inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados". Portanto, a Esmaltec conclui que a exigência do Fisco de provar a destinação dos recursos tornou-se ilegal.

2. Necessária Suspensão do Processo (Convênio 190/2017)

Como segundo argumento, a Recorrente aborda a alegação da DRJ/BHE de que o Estado do Ceará (o ente que concedeu o benefício) não teria cumprido os requisitos de registro e depósito dos atos concessivos, conforme exigido pela Lei Complementar n.º 160/2017.

A defesa aponta que o Estado do Ceará é membro do Convênio 190/2017, que estabeleceu prazos para esse registro. Na data do recurso (março de 2018), os prazos para o Estado publicar e depositar os atos (que venciam em 29 de junho de 2018 e 28 de dezembro de 2018) ainda não haviam expirado.

Dessa forma, a Esmaltec pede a suspensão (sobrestamento) do julgamento do processo até 29/12/2018, para aguardar o cumprimento dessas formalidades pelo Estado do Ceará.

3. Aplicação Efetiva das Subvenções (Comprovação)

Mesmo sustentando que a prova é desnecessária, a Recorrente afirma que, de fato, utilizou os recursos como investimento. Para sanar a "suposta lacuna probatória" apontada pela DRJ/BHE, a empresa anexa ao recurso o Balanço Patrimonial (de 2012 e 2013) e um Demonstrativo de Investimentos. O objetivo é comprovar que os valores recebidos via FDI/PROVIN foram aplicados na expansão de sua filial industrial em Maracanaú/CE.

4. Argumentos Subsidiários

O recurso então detalha a base jurídica que sustenta a natureza dos benefícios, apresentando os seguintes tópicos:

- **Conceito Legal de Subvenção:** Define subvenção como um "auxílio ou ajuda pecuniária" e diferencia as "subvenções correntes (custeio)" das "subvenções para investimento". Argumenta-se que a de investimento (o caso da Recorrente) tem como finalidade "estimular a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos".
- **Crítica aos Requisitos Legais (Parecer Normativo 112/78):** A defesa ataca diretamente a interpretação do Fisco. A Recorrente alega que a Receita Federal, baseada no antigo Parecer Normativo CST n.º 112/78, inova ilegalmente ao exigir que o investimento seja aplicado especificamente em "bens ou direitos" ou "ativo fixo". O recurso afirma que a lei (Decreto-Lei n.º 1.598/77) não faz essa exigência, podendo a subvenção ser usada, por exemplo, para aumentar o "capital de giro próprio".
- **Natureza do FDI/PROVIN do Ceará:** O recurso foca no programa específico do Estado do Ceará, argumentando que a própria lei que o criou (Lei n.º 10.367/1979) define seu objetivo como a promoção do desenvolvimento e expansão industrial. Para reforçar o ponto, a defesa cita diversos acórdãos anteriores do próprio CARF que já analisaram o FDI/PROVIN e concluíram que ele se caracteriza, inequivocamente, como subvenção de investimento.
- **Legalidade da Exclusão da Base da COFINS:** A Recorrente explica por que as subvenções de investimento, por natureza, não devem compor a base de cálculo da COFINS. O recurso argumenta que, mesmo após a Lei n.º 11.638/2007 exigir que as subvenções transitem pela conta de resultado, elas não perdem sua natureza jurídica. O ponto central é que elas não são "receita" ou "faturamento" no sentido jurídico-tributário, pois são valores recebidos com destinação específica de reinvestimento (devendo ser mantidos em reserva de lucros) e não estão à livre disposição da empresa. Sendo a base da COFINS a receita, as subvenções de investimento não deveriam integrá-la.

Cuida-se, assim, de verificar se os valores recebidos pela Recorrente, decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Ceará no âmbito do programa FDI/PROVIN, devem ou não integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

A fiscalização e a DRJ entenderam que os valores correspondem a subvenções de custeio e, portanto, seriam tributáveis, uma vez não demonstrada sua aplicação específica em bens ou direitos do ativo imobilizado. A Recorrente, por sua vez, sustenta que tais valores constituem subvenções para investimento, que não se qualificam como receita ou faturamento, devendo ser excluídos das bases das contribuições.

Vale observar o objeto do Contrato:

CLÁUSULA PRIMEIRA: Objeto Do Contrato

- 1.1. Constitui objeto do presente Contrato a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS recolhido mensalmente, pela Mutuária, e dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a produção própria, durante 144 (cento e quarenta e quatro) meses no período de Agosto/2002 a Julho/2014, mediante entrega de Nota Promissória e pagamento dos restantes 25% (vinte e cinco por cento) dentro do prazo legal.
- 1.2. Exclui-se do objeto do presente contrato, o ICMS retido de terceiros pela contratada, em função do regime de substituição tributária.
- 1.3. O Empréstimo ora concedido pelo BEC tem como fonte de recursos o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará FDI, instituído pela Lei nº 10.367/79, alterado pelas Leis nºs 10.380/80, 11.073/85, 11.524/88 e Decreto nº 22.719-A de 20.08.93, aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas - PROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da MUTUÁRIA como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do Estado, em consonância com o disposto no Art. 8º do Decreto Estadual nº 22.719-A de 20.08.93, decreto nº 23.113 de 18.03.94, decreto nº 23.913, de 21.11.96 e demais normas pertinentes.
- 1.4. Os recursos decorrentes do empréstimo ora contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC, observado o contido no item 1.1.
- 1.5. Os desembolsos deste empréstimo serão efetuados automaticamente a cada mês, quando do recolhimento do ICMS durante o período de Agosto/2002 a Julho/2014, observada a programação e disponibilidade financeira do FDI/PROVIN definido pela SEFAZ.
- 1.6. Fica estabelecida a exclusão daqueles recolhimentos efetuados fora do prazo legal, bem como excluído o direito ao financiamento relativo ao período em que a MUTUÁRIA permanecer inadimplente com o BEC e/ou com o Fisco Estadual.

Maria Edema Matos

É verdade que o argumento central da Recorrente se amparava na Lei Complementar n.º 160/2017, que, à época, equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais de ICMS a subvenções para investimento, alterando o art. 30 da Lei n.º 12.973/2014. A norma visava pacificar as discussões acerca da necessidade de comprovação da destinação dos recursos e da caracterização formal do benefício.

Entretanto, cumpre registrar que o referido dispositivo foi revogado pela Lei n.º 14.789/2023, que implementou uma nova sistemática de tributação das subvenções, passando a prevê-las como tributáveis, com concessão de crédito fiscal compensatório de 25%. Desse modo, a análise da matéria não pode se pautar nos efeitos automáticos de caracterização previstos na LC 160/2017, que já não produzem efeitos jurídicos.

Colocadas essas premissas, é importante observar que nos termos do art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, o PIS e a COFINS incidem sobre a receita ou o faturamento, compreendidos como ingressos financeiros que representem acréscimo patrimonial novo e positivo, livre de condições ou reservas.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 606.107/RS (Tema 283), firmou que o conceito constitucional de receita não se confunde com o conceito contábil, conforme destacou a i. Relatora Ministra Rosa Weber:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. (...) Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”

E, no RE 574.706/PR (Tema 69), ao excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições, assentou que valores que apenas transitam pelo caixa da empresa, sem incorporar-se definitivamente ao seu patrimônio, não se qualificam como receita tributável.

As subvenções fiscais concedidas por entes federados, como o FDI/PROVIN, possuem natureza análoga: representam renúncia fiscal do Estado para fomentar investimentos, não constituindo contraprestação por atividade econômica nem gerando acréscimo patrimonial autônomo. Trata-se, portanto, de valores vinculados a uma finalidade pública específica e não disponíveis livremente ao contribuinte, o que, no meu convencimento, afasta a caracterização de receita.

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça, no paradigmático EREsp n.º 1.517.492/PR, reconheceu a inviabilidade da tributação de créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, por entender que a incidência representaria interferência da União na política fiscal estadual, em violação ao pacto federativo.

A *ratio decidendi* desse julgado é inteiramente aplicável à incidência do PIS e da COFINS: não se pode tributar o benefício fiscal concedido por outro ente federativo, sob pena de neutralizar o estímulo originalmente outorgado.

Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. (...)

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. (...)

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um

plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. (...)

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados. (...)

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. (...)

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos” (meus grifos)

O entendimento foi reafirmado em decisões posteriores do STJ (AgInt no REsp 1.969.318/CE; AgInt no AREsp 1.898.565/RS), segundo as quais os créditos presumidos de ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos.

Entendo, assim, que a tributação não pode se apoiar em formalidades contábeis ou na nomenclatura adotada (subvenção de custeio ou investimento), mas na análise substancial do fato econômico.

No caso concreto, os valores do FDI/PROVIN decorrem de renúncia fiscal legalmente instituída e possuem natureza indissociável de incentivo público ao desenvolvimento regional — o que, por si só, impede sua qualificação como receita tributável, ainda que não se demonstre investimento em ativo imobilizado.

Parar corroborar com esse entendimento, reputo interessante, para análise da controvérsia, as razões de decidir do acórdão n.º 3401-012.295, de relatoria do Ilustre Conselheiro Renan Gomes Rego. O caso deste acórdão, tal como o precedente acima do STF, avalia situação de

crédito presumido de ICMS, no entanto, reputo que o racional decisório é bastante semelhante ao presente caso, uma vez que se avalia o conceito de receita *versus* a reduções de custos.

Confira-se, assim, os seguintes trechos:

*“Esse entendimento invocado pela Fiscalização, contudo, já foi enfrentado e afastado por este Egrégio Conselho Administrativo em outras oportunidades, com base nos posicionamentos deste Tribunal Administrativo, do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o tema. Entende-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos nos programas estatais de incentivo ao investimento **não representam receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS por não possuírem natureza jurídica de receita, tratando-se de verdadeiras reduções de custos.***

Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade, citam-se inúmeros julgamentos deste Conselho (a exemplo os recentes Acórdãos 9303006541 e 9303006.606 CSRF da Lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello e Acórdãos 9101-00.566, 3201002.638, 3402-003.042, 3301- 002.970 e 3402-002.904, 1302-002.303). Assim como ainda transcrevo a ementa de outros:

(...)

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

*Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, **esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa).** Importa a transcrição da ementa do julgado:*

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas

(entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. **A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em**

função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe231 DIVULG 22112013 PUBLIC 25112013)”

No acórdão n.º 3101-003.944, de minha relatoria, votei da mesma forma.

Assim, tratando-se de subvenção, um incentivo, não vejo correlação com receita oriunda da venda de bens, prestação de serviços ou vínculo direto com a atividade da Recorrente, devendo ser considerado como recuperação de custo.

Diante do exposto, afasto a aplicação dos critérios levantados da LC n.º 160/2017 por revogação superveniente e por ausência de efeitos normativos atuais, mas reconheço, com base nos princípios constitucionais da materialidade tributária e do pacto federativo, bem como na jurisprudência consolidada do STF, STJ e deste Conselho, que os valores recebidos pela Recorrente a título de incentivos fiscais estaduais não configuram receita nem faturamento, independentemente de comprovação de requisitos, razão pela qual não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Dou provimento ao recurso e, em razão da conclusão adotada, julgo prejudicado o exame das demais alegações.

3 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminares de nulidade e, no mérito, dou provimento.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges