



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.722182/2016-41
ACÓRDÃO	3301-014.654 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OIW INDUSTRIA ELETRONICA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/01/2010

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A conversão do julgamento em diligência é medida de caráter excepcional, cabível apenas quando a ausência de determinada informação ou documento torna inviável a própria análise do direito controvertido.

PRELIMINAR. FATO SUPERVENIENTE. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. MATÉRIA DE MÉRITO.

A superveniência da Lei Complementar nº 160/2017, com a inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, não configura matéria de ordem pública apta a ensejar nulidade processual, devendo sua incidência ser apreciada no mérito recursal.

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC Nº 160/2017. ART. 30, §§ 4º E 5º, DA LEI Nº 12.973/2014.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de requisitos ou condições não previstos em lei. O disposto no art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei nº 12.973/2014 aplica-se inclusive aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Reconhecida a natureza de subvenção para investimento dos valores decorrentes de incentivo fiscal de ICMS, descabe sua inclusão na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, por maioria de votos, em rejeitar a conversão em diligência, vencida a Conselheira Rachel Freixo Chaves. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe que lhe negavam provimento. Designada a Conselheira Keli Campos de Lima para redigir o voto vencedor quanto à desnecessidade de conversão em diligência.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima - Redatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) Conselheiros (as) Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Por economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ/POA, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo dos Autos de Infração, às fls. 323 a 394, lavrados contra a OIW INDÚSTRIA ELETRÔNICA S/A (doravante denominada OIW), para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.172.488,04 (dois milhões, cento e setenta e dois mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e quatro centavos), estando assim distribuído:

Contribuição para o PIS/PASEP	R\$ 180.432,09
Juros de Mora (calculados até 09/2016)	R\$ 71.768,25
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 135.323,98
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	R\$ 831.082,40
Juros de Mora (calculados até 09/2016)	R\$ 330.569,60
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 623.311,72

De acordo com o Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP e Relatório de Auditoria Fiscal - RAF, às fls. 323 a 357 e 395 a 410, respectivamente, o crédito tributário ali lançado foi constituído em razão da Fiscalização verificar que a Contribuinte, no decorrer dos anos-calendário de 2012 e 2013, teria cometido diversas infrações, as quais, juntamente com seus fundamentos e consequências, podem ser assim resumidas:

0001 – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, cujos valores encontram-se relacionados às fls. 324, correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2013, conforme discriminado no RAF, às fls. 395 a 408, tendo como enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; Art. 2º da Lei nº 10.637/02; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09; Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09. Por fim, observa-se que, no referido Termo, a Fiscalização aponta as razões que levaram à tributação da omissão de receita, principalmente que:

O procedimento de fiscalização visou averiguar *o tratamento fiscal dado a benefícios fiscais recebidos junto ao Estado da Bahia para a implantação e operacionalização de unidade naquele Estado*, visto que se constatou que o Auditado (...) *deu tratamento de subvenções para investimentos (receita isenta) a subvenções para custeio (receita tributável)*. Neste seguimento, iniciou-se a presente auditoria com a intimação do Fiscalizado, via postal, Aviso de Recebimento – AR, às fls. 05, do Termo de Início de Fiscalização – TIF, em 13/05/2016, no qual foram requeridos documentos e livros em prol da apreciação do objeto em questão.

No decorrer da fiscalização verificamos que não foram incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas de subvenção nos montantes mostrados no Livro Razão e contrapartidas onde constam os valores estornados de débitos de ICMS registrados na conta "3.01.05.01.0003 - ICMS Decreto 4.316/95 - Bahia".(g.n)

(...) a subvenção recebida pela empresa tem característica de custeio, além de não haver qualquer vinculação dos valores obtidos com o benefício fiscal de créditos (estorno de débitos) de ICMS por meio do Decreto Estadual nº 4.316/95 e aplicação específica dos recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão das atividades da empresa. (g.n)

A definição de subvenção governamental deve ser buscada no âmbito do Direito Financeiro, o qual, nos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, assim dispõe:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

- subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

- subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (g.n)

(...) no item 6 do Pronunciamento Técnico CPC 07, esclarece que as subvenções governamentais são também designadas, entre outras formas, por subsídios, incentivos fiscais, doações e prêmios, e, no item 3, assim define o que é uma subvenção governamental: (g.n)

"Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade."

As subvenções econômicas podem ser de duas espécies - subvenções para custeio ou operação e subvenções para investimento. (g.n)

Segundo o entendimento do Fisco Federal sobre o assunto, estabelecido no Parecer Normativo - PN CST nº 112/78:

as subvenções para custeio ou operação são as transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer frente ao seu conjunto de despesas, auxiliando-a nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. (g.n)

Já as subvenções para investimento, são aquelas que apresentam características específicas, a saber: (a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e, (c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. (g.n)

Fundamentando-se no sobredito PN, observou que as subvenções para investimento apresentam características bem marcantes e exigem a perfeita sincronia entre a intenção do subvencionador com a ação da entidade subvencionada. Não basta apenas o "animus" de incentivar investimentos, impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, em conformidade com o que estabeleceu o subvencionador. Por outro lado, se o subvencionador não manifestou explicitamente a sua intenção, a simples aplicação dos recursos em investimentos por parte da entidade beneficiária não autoriza a classificação como subvenção para investimento. (g.n)

Contribuiu para o seu entendimento, a Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 47/2002, na qual restou concluído que "Os valores lançados a crédito em virtude de gozo do benefício fiscal de redução do ICMS, regulado pelo Decreto do Estado da Bahia nº 4.316/95 e alterações, não possuem os requisitos necessários a sua caracterização como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro operacional." (g.n)

Por tudo exposto, inferiu que para que uma subvenção seja considerada como de investimento e, neste caso, não incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico pré-definido, não sendo suficiente a realização dos propósitos meramente almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS. (g.n)

Ao final, no RAF, às fls. 406 a 408, transcreveu os lançamentos contábeis no livro Razão e contrapartidas, relativos aos valores estornados de débitos de ICMS registrados na conta "3.01.05.01.0003 - ICMS Decreto 4.316/95 - Bahia", nos anos de 2012 e 2013, que devem ser computados na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme demonstrativos de apuração, às fls. 321 a 322.

0002 – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO DE OFÍCIO

EM PERÍODOS ANTERIORES, nos montantes de R\$ 7.839,19 (sete mil, oitocentos e trinta e nove reais e dezenove centavos), R\$ 8.236,08 (oito mil, duzentos e trinta e seis reais e oito centavos), R\$ 25.430,80 (vinte e cinco mil, quatrocentos e trinta reais e oitenta centavos), R\$ 1.946,90 (um mil, novecentos e quarenta e seis reais e noventa centavos), R\$ 2.822,48 (dois mil, oitocentos e vinte e dois reais e quarenta e oito centavos), R\$ 6.449,66 (seis mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e sessenta e seis centavos) e R\$ 31.654,02 (trinta e um mil, seiscentos e cinquenta e quatro reais e dois centavos), correspondente aos fatos geradores de 28/02/2012, 30/04/2012, 31/07/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 30/04/2013 e 31/01/2014, respectivamente, às fls. 325, conforme discriminado no RAF, às fls. 409, tendo como enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09, observando-se que, no referido RAF, a Fiscalização aponta que:

Para fins de apuração do saldo devedor das contribuições do PIS e da COFINS, em decorrência da infração descrita no item anterior, foi efetuado o aproveitamento de ofício do saldo de créditos apurados pelo contribuinte no regime da não cumulatividade, conforme demonstrativos às fls. 334 à 357 (PIS) e às fls. 369 à 392 (COFINS).

Tal aproveitamento de ofício ocasionou falta de pagamento das contribuições do PIS e da COFINS em períodos subsequentes (indicados nos respectivos autos de infração (PIS, fl. 325 e COFINS, fl. 360), em razão de o sujeito passivo ter descontado em sua apuração créditos da não cumulatividade aproveitados de ofício em períodos anteriores, por meio destes autos de infração).

Em decorrência dos mesmos fatos foi apontada a falta de recolhimento da COFINS, compreendendo os mesmos períodos de apuração, sendo lavrado o correspondente Auto de Infração, onde, também, foram apontadas diversas infrações, as quais, juntamente com seus fundamentos e consequências, podem ser assim resumidas:

0001 - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS, cujos valores encontram-se relacionados às fls. 359, correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2013, conforme discriminado no RAF, às fls. 395 a 408, tendo como enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03; Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações

introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09; Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei 11.945/09.

0002 - CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE EM DECORRÊNCIA DE

APROVEITAMENTO DE OFÍCIO EM PERÍODOS ANTERIORES, nos montantes de

R\$ 36.135,05 (trinta e seis mil, cento e trinta e cinco reais e cinco centavos), R\$ 37.935,87 (trinta e sete mil, novecentos e trinta e cinco reais e oitenta e sete centavos), R\$ 117.135,88 (cento e dezessete mil, cento e trinta e cinco reais e oitenta e oito centavos), R\$ 8.967,58 (oito mil, novecentos e sessenta e sete reais e cinquenta e oito centavos), R\$ 13.000,56 (treze mil e cinquenta e seis centavos), R\$ 29.707,62 (vinte e nove mil, setecentos e sete reais e sessenta e dois centavos) e R\$ 145.800,69 (cento e quarenta e cinco mil, oitocentos reais e sessenta e dois centavos), correspondente aos fatos geradores de 28/02/2012, 30/04/2012, 31/07/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 30/04/2013 e 31/01/2014, respectivamente, às fls. 360, conforme discriminado no RAF, às fls. 409, tendo como enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03; Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09; Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei 11.945/09.

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente da autuação em 07/10/2016, no dia 04/11/2016, a OIW impugnou os lançamentos, às fls. 422 a 582, na qual sustentou que o Auto de Infração sob julgamento não merecia prosperar, devendo ser cancelado integralmente os respectivos lançamentos, bem como a multa e juros aplicados, em suma, pelas seguintes considerações de direito:

No mérito, quanto a glosa das exclusões indevidas alegou *improcedência do lançamento ante ao patente enquadramento dos valores decorrentes do incentivo fiscal de ICMS no conceito de subvenção para investimento*. Nesse seguimento, assegurou, inclusive citando doutrina e diversas jurisprudências

administrativas oriundas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que: (g.n)

(...) pela leitura dos fundamentos que ensejaram o lançamento fiscal ora combatido, a descaracterização do incentivo fiscal de ICMS a que a Impugnante faz jus teve por fundamento unicamente o fato de que a Receita Federal do Brasil, em 2002, já havia se manifestado em um caso específico, rotulando o Decreto Estadual 4.316/95 como um instrumento concessor de incentivos fiscais cuja natureza é de subvenção para custeio. Ou seja, em sua peça acusatória, a autoridade fiscalizadora se limita a citar o entendimento proferido em sede de Solução de Consulta, sem analisar no caso concreto o cumprimento pela Impugnante de qualquer requisito que ela própria indicou como necessário;

(...) após a edição da Lei 11.941/09 é certo afirmar que para fins de análise da incidência do PIS e COFINS sobre determinados valores registrados como subvenções, devem ser levadas em conta as premissas adotadas pela legislação do IRPJ. Ou seja, uma vez caracterizado o benefício fiscal como uma subvenção para investimento, o reflexo tributário será o mesmo tanto para fins de incidência do IRPJ, CSLL PIS e COFINS.

Pela inteligência do art. 443, do RIR99, abaixo transcrito, (...) a subvenção para investimento não é tributável pelo IRPJ, uma vez que não é computada na determinação do lucro real - desde que atendidas, obviamente, as condições legais pré-estabelecidas:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-lei n° 1.598, de 1977, art. 38, § 2°, e Decreto-lei n° 1.730, de 1979, art. 1°, inciso VIU):

- 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

- feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Extrai-se da redação do art. 18, da Lei 11.941/09, abaixo reproduzido, revogada pela Lei nº 12.973/2014, mas vigente à época dos fatos geradores esgrimidos, dois requisitos legais para caracterização de determinada subvenção como de investimento, não se exigindo (...) qualquer outro critério ou requisito para a caracterização de um incentivo fiscal como subvenção para investimentos:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se

refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

- reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

- excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

- manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

- adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º - As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

- 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;

- 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

- integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º - O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º - Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

(g.n)

4.1.4.1 O primeiro requisito legal que desponta, da leitura tanto da Lei 11.941/09, como do Decreto-Lei 1.598/77, diz respeito à restrição da vinculação das subvenções ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...) não havendo maiores divergências sobre a necessidade de se verificar o animus do agente ente subvencionador em estimular a criação ou expansão de empreendimento por parte dos subvencionados; e

4.1.4.2 O segundo requisito que se pode extrair da interpretação dos textos legais diz respeito à necessária constituição de reserva de lucros. *Em favor de (...)* que os valores percebidos não fossem utilizados como meios de ampliação da margem de lucro das empresas.

4.1.5 Denota-se da leitura do Decreto 4.316/95, a notória intenção do Estado da Bahia em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos na região de Ilhéus, visto que (...) *contém diversos requisitos legais e características para que as empresas possam gozar do referido benefício como subvenção para investimento, dentre os quais abaixo apontamos alguns dos principais:*

4.1.5.1 *A empresa deve ter instalado projeto de planta industrial devidamente aprovada pelo Estado da Bahia - art. 1º;*

4.1.5.2 *Deve haver habilitação junto à Secretaria da Fazenda Estadual (vide doc. 06), bem como a renovação desta habilitação - registro especial - inciso I, do §1º do art. 1º;*

4.1.5.3 *O faturamento das vendas de produtos fabricados na unidade industrial objeto do incentivo devem ser de no mínimo: 25% (primeiro ano), 33% (segundo ano), 40% (terceiro ano) e 50% (a partir do quarto ano de produção) - inciso II, do §1º do art. 1º. Caso não seja atendido esse requisito, o beneficiário deverá atender aos seguintes (art. 9º-A):*

4.1.5.3.1 *Investimento de no mínimo 70% do projeto industrial;*

4.1.5.3.2 *Faturamento anual de 20% a 5% a depender do tempo de instalação da empresa;*

4.1.5.3.3 *Possuir no mínimo 40 empregados;*

4.1.5.3.4 *Possuir certificado da norma ISO 9.000 (ou posterior);*

4.1.5.3.5 *Não possuir débitos com a fazenda estadual;*

4.1.5.3.6 *Desembaraçar no território da Bahia ao menos 15% das importações; e*

4.1.5.3.7 *Estar autorizada por ato específico da SEFAZ/BA;*

4.1.5.4 *Contrapartida com a contribuição ao INOVATEC - Programa Estadual de incentivos à Inovação Tecnológica, de 0,25% calculado*

sobre o valor de vendas e transferências dos produtos industrializados. (art. 10-A)

4.1.5.5 *Pena de cassação da habilitação caso não cumprido algum dos requisitos previstos na norma. - art. 9º*

4.1.6 (...) *a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em recente julgamento analisando exatamente o Decreto 4.316/95, se manifestou pela caracterização deste incentivo fiscal como uma subvenção para investimentos, nos termos da ementa abaixo reproduzida:*

PROGRAMA DO ESTADO DA BAHIA. INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA, ELETRÔNICA E TELECOMUNICAÇÕES. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO. Dois aspectos que devem ser considerados para apreciação de valores subvencionados, (1) a norma em tese, no caso o Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, do Governo do Estado de Bahia, que estabelece metas claras que permitem averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo fixo, convergem no sentido de que os valores transferidos pelo subvencionado} encontram-se efetivamente destinados à expansão do parque industrial, razão pela qual são subvenções para investimento. Acórdão nº 9101002.335 - 1ª Turma - Sessão de 4 de maio de 2016

4.1.7 *No que concerne a escrituração dos valores da subvenção percebida (...) na conta de patrimônio líquido, 781-1 2.04.04.03.0002 Reservas de subvenções e incentivos fiscais ICMS", nos exatos termos do art. 38, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77, (...) verifica-se que em nenhum momento o não cumprimento do requisito legal foi questionado pela autoridade fiscalizadora. Ademais, atendendo ao disposto na norma mencionada, os sobreditos montantes, relacionados aos anos-calendário de 2012 e 2013, foram integralizados no capital da sociedade no ano de 2016;*

4.1.8 *Considerando que os argumentos genéricos trazidos pela Fiscalização fundamentaram-se no que dispõe o PN CST nº 112/78, é nítida a extrapolação do poder interpretativo do referido Parecer, incorrendo em patente ilegalidade, haja vista que os requisitos elencados não encontram nenhum fundamento legal, tendo em vista que o art. 443, do RIR (art. 38, do Decreto-Lei 1.598/77) e art. 18 da Lei 11.941/09 não tratam da forma como o agente subvencionado deve aplicar a subvenção percebida, muito menos impõe a gama de requisitos restritos como faz o PN CST 112/78;*

4.1.9 *A sobredita percepção da exorbitação do poder interpretativo do PN CST nº 112/78 é corroborada pela doutrina e jurisprudência do CARF.*

4.2 Ainda no âmbito das exclusões guerreadas, pleiteou o reconhecimento da impossibilidade de se tributar incentivos fiscais, no caso, os valores provenientes do crédito presumido de ICMS (estorno dos débitos), pelo PIS/COFINS, ante a ausência de materialidade, visto que:

4.2.1 *O PIS e a COFINS encontram fundamento de validade no art. 195, I, b, da Constituição Federal, que determina que as contribuições sociais poderão incidir sobre a "receita" ou o "faturamento". Nos termos das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, o PIS e a COFINS incidem sobre o "total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil;(g.n)*

4.2.2 (...) *nem toda entrada ou ingresso de valores no patrimônio representa "receita", pois é necessário que os valores representem elemento novo e positivo na esfera patrimonial da empresa.*

4.2.3 *Nesse contexto, os valores provenientes do crédito presumido de ICMS (estorno dos débitos) jamais poderão ser alcançados pela tributação do PIS/COFINS. Primeiro, pelo seu patente enquadramento no conceito legal de subvenção para investimentos, como já explicitado ao longo do tópico anterior. E, segundo, pelo fato de que estes valores não se amoldam ao conceito de receita, que é a materialidade definida pelo artigo 1º da Lei 10.833/03 e da 10.637/02.*

4.2.4 *Assim, a única conclusão possível é de que os valores percebidos através do crédito presumido de ICMS (estorno de débitos) não se constituem receita ou faturamento, mas se tratam de um incentivo fiscal, que visa recuperar custos tributários, portanto, estão fora com campo de incidência da materialidade legalmente prevista ao PIS e COFINS, de acordo com a pacífica jurisprudência do TRF4 e STJ.*

É como relato.

2. A DRJ de Salvador/BA, por meio de acórdão proferido em 05/04/2018, decidiu pela manutenção integral do lançamento, cuja ementa reproduz-se a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012, 2013

PARECER NORMATIVO. ILEGALIDADE.

As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade de Parecer Normativo expedido por autoridade hierárquica superior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2013

SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

As subvenções configuram-se auxílios ou recursos externos ao empreendimento empresarial que não importem qualquer exigibilidade para o subvencionado, destarte nítidas receitas, por natureza tributáveis, sendo as correntes para custeio ou operação de cunho operacional e, portanto, integram a base de cálculo para

apuração do tributo, consoante determinado no art. 392, I, do RIR 99; enquanto as de investimento, por terem índole de resultado não operacional, podem ser excluídas da tributação se atendidas as condições impostas pelo art. 443, do mesmo regulamento. Assim, considerando que a análise da incidência das contribuições sobre os valores registrados à título de subvenção baseia-se nas premissas adotadas pelo Regulamento do IRPJ, e, no caso em espécie, não houve comprovação que as transferências percebidas foram efetivamente destinadas à expansão do empreendimento econômico prédefinido, é indiscutível que integra a base de cálculo daquelas.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar hialino no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo fixo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMA DO ESTADO DA BAHIA. INCENTIVOS FISCAIS. ICMS.ASPECTOS. NORMA EM TESE. DECRETO ESTADUAL Nº 4.316/95. AÇÕES DO SUBVENCIONADO. NÃO COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS NO ATIVO FIXO PROPORCIONAL ÀS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS. ART. 443, RIR 99.

Dois aspectos que devem ser considerados para apreciação de valores subvencionados: (1) a norma em tese, no caso o Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, do Governo do Estado de Bahia, que estabelece metas claras que permitem averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto; e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo fixo; convergem no sentido de que os valores transferidos pelo subvencionador encontram-se efetivamente destinados à expansão do parque industrial, sob pena de não atendimento das condições impostas pelo art. 443, do RIR99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2013

COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões

advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Em sede de recurso voluntário a recorrente reitera os argumentos trazidos em sede de impugnação, incluindo apenas em preliminar e como fato superveniente o advento da LC 160/17. Vejamos:

Em sede de preliminarmente:

1. Fato Superveniente – Publicação da Lei Complementar n. 160/2017 – Caracterização dos Incentivos Fiscais de ICMS como Subvenção para Investimento – Vedação da Exigência da RFB de outros Requisitos para sua Caracterização – Norma aplicável a Atos não Definitivamente Julgados

No mérito:

1. Das razões para reforma do r. Acórdão proferido pela DRJ - da improcedência do lançamento ante ao patente enquadramento dos valores decorrentes do incentivo fiscal de ICMS no conceito de subvenção para investimento – extrapolação dos limites legais do pn 112/1978 ;
2. Da improcedência do lançamento ante à impossibilidade de se tributar créditos presumidos pelo pis/cofins.

4. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

5. O Recurso Voluntário é tempestivo e devem ser conhecidos nos exatos termos do Despacho de Admissibilidade.

II. PRELIMINAR DE ORDEM PÚBLICA. SUPERVENIENTE.

6. O conceito de ordem pública, de natureza jurídica indeterminada, assume delineamentos variados no ordenamento. O Decreto nº 70.235/1972 não define, de forma

expressa, quais matérias ostentam tal natureza, razão pela qual sua identificação vem sendo construída pela jurisprudência administrativa conforme as especificidades do caso concreto.

7. No âmbito deste Conselho, verifica-se, de modo reiterado, que o reconhecimento de matérias de ordem pública se vincula a pressupostos processuais estruturantes, tais como legitimidade das partes, interesse processual, decadência e prescrição, inovação recursal, cerceamento do contraditório, intempestividade e critérios de atualização monetária.

8. No caso, em sede de recurso voluntário, a contribuinte alega preliminar de ordem pública fundada em fato superveniente consubstanciado na publicação da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

9. A controvérsia central destes autos, contudo, reside no enquadramento, ou não, do incentivo de ICMS concedido pelo Estado da Bahia como subvenção para investimento ou de custeio. Trata-se de matéria de fundo, afeta ao regime jurídico material aplicável, a ser examinada no mérito, e não de vício capaz de ensejar nulidade por violação a pressupostos de ordem pública.

10. Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, porquanto a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 e dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 se insere no âmbito do mérito recursal.

III. DO MÉRITO

III.1. Da diligência necessária para confirmação do incentivo junto ao CONFAZ e ao ente estadual

11. Em síntese, a autuação devolveu à tributação valores classificados pela empresa como subvenções para investimento, referente a créditos presumidos de ICMS vinculados, no que interessa, ao Decreto baiano 4.316/1995, sob o argumento de que seriam receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS, ou, quando muito, “subvenções de custeio”, por ausência de comprovação dos requisitos de subvenção para investimento. A DRJ manteve integralmente o lançamento por entender não demonstrada a destinação “efetiva e específica” a investimento e por reputar inaplicáveis, no caso, as exclusões pretendidas.

12. A Recorrente, por sua vez, sustenta: a) natureza de subvenções para investimento dos incentivos de ICMS; b) aplicação do art. 21 da Lei 11.941/2009 (período 2012-2013) e, supervenientemente, do art. 30 da Lei 12.973/2014 com os §§ 4º e 5º inseridos pela LC

160/2017; e c) registro contábil em reserva de lucros, oferecendo, inclusive, a realização de diligência para eventual comprovação contábil pormenorizada.

13. Diante dessas premissas, passa-se à análise temática.

14. A presente controvérsia versa sobre a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, acrescido dos §§ 4º e 5º pela LC nº 160/2017.

15. Citada lei, além de trazer segurança jurídica quanto ao enquadramento dos incentivos de ICMS como subvenção para investimento para todos os efeitos legais. no entanto, é importante rememorar que a LC nº 160/2017, que pôs termo à chamada “guerra fiscal” do ICMS entre os Estados ao exigir a convalidação, no âmbito do CONFAZ, dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente por entes federativos, o disciplinou no âmbito do Convênio ICMS nº 190/2017.

16. No âmbito desse regramento, estabelece-se que os Estados deveriam não apenas depositar, no CONFAZ, a legislação concessiva dos incentivos, mas também atender a critérios específicos para que tais benefícios fossem considerados válidos. Isso inclui não só o depósito formal das normas, mas a verificação de que elas não foram ampliadas ou alteradas de forma irregular após a convalidação.

17. O cerne do presente voto reside na distinção entre o mero depósito da legislação e a comprovação de que os requisitos materiais de convalidação foram efetivamente cumpridos, bem como se a empresa em questão, no período de atuação, usufruía de incentivos enquadráveis nos referidos requisitos. Ademais, ao analisar os documentos apresentados pela empresa (fls. 422-582; doc. 04; pág. 63/63), observa-se que apenas foi juntado protocolo no qual se afirma que a empresa estava enquadrada no Decreto nº 4.316, de 19 de junho de 1995. No entanto, ao analisar o decreto, nota-se que ele contempla diversos incentivos, além de ter ocorrido mudanças após a Lei Complementar nº 160/2017.

18. Em consulta pública ao certificado de depósito no CONFAZ, no site do Confaz, embora esta relatoria tenha localizado o CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO — SE/CONFAZ nº 20/2018, isso, por si só, não demonstra necessariamente que todos os requisitos foram observados. O certificado atesta o depósito, ou seja, o protocolo, mas não a conformidade material e a não alteração posterior das normas estaduais. Pois, se não válidas à luz da legislação em vigor, sequer será possível avançar na discussão sobre a matéria.

19. Além disso, o processo indica que a empresa é beneficiária de incentivos previstos em decreto estadual da Bahia que contempla não apenas benefícios tributários, mas também medidas como diferimento de ICMS. Importa ressaltar que o diferimento não se configura, por si só, como incentivo tributário a ser convalidado, mas sim como postergação do pagamento, o que pode gerar dúvidas sobre a natureza e o alcance dos benefícios efetivamente concedidos.

20. Ademais, não se pode transferir tal responsabilidade à autoridade fiscal sobre tais certificações, visto que, como dito, a LC nº 160/2017 é posterior à lavratura do próprio

auto, razão pela qual entendo que tais esclarecimentos são fundamentais para o bom e fiel deslinde.

21. Diante dessa situação, a proposta é de que os autos sejam baixados em diligência para que a unidade de origem providencie:

1. Notificação à Secretaria da Fazenda estadual para que informe detalhadamente quais incentivos do decreto em questão foram de fato usufruídos pela empresa e em que período, especificando a natureza dos benefícios (se meros diferimentos ou se há outros enquadráveis como incentivo tributário).
2. Notificação ao Secretário-Executivo do CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, do Ministério da Fazenda, para que certifique se o decreto estadual em tela e todos os seus dispositivos foram integralmente convalidados conforme o Convênio ICMS nº 190/2017, garantindo a validade dos benefícios questionados.

22. Assim, proponho que o feito retorne à origem para a realização das diligências acima delineadas. Somente após o cumprimento dessas etapas é que será possível aferir, com a segurança jurídica necessária, se a empresa efetivamente cumpriu os critérios de convalidação e se os incentivos em questão permanecem válidos à luz da legislação aplicável.

23. Se vencida a matéria de diligência supra, prossigo com o julgamento das demais teses da defesa.

III.2. Dos incentivos tributários estaduais e a lei complementar 160/2017. Da natureza de subvenção para investimento.

24. É premissa normativa que os incentivos tributários estaduais constituem instrumentos legítimos de política pública voltados à redução de desigualdades regionais e ao desenvolvimento econômico (CF, arts. 43, § 2º, e 151, I).

25. A leitura das subvenções de ICMS deve harmonizar-se com essa finalidade constitucional e com o federalismo cooperativo, evitando requalificações fiscais que desvirtuem políticas reconhecidas pelo ordenamento.

26. Do ponto de vista das finanças públicas, convém distinguir benefício tributário (gênero) de renúncia de receita (espécie).

27. Benefícios tributários abrangem regimes preferenciais previstos em lei para determinados contribuintes e/ou setores. Já renúncia implica diminuição do produto

arrecadatório em comparação a um regime de referência, exigindo avaliação orçamentário-financeira (LRF, art. 14¹).

28. No entanto, a legislação prevê a hipóteses, porém, em que o incentivo não se traduz em renúncia líquida, por vir condicionado a contraprestações econômicas (investimento, emprego, adensamento produtivo) que ampliam a base arrecadatória futura, como reconhecem a Estrutura Conceitual e as NBC TSP 01 e 02. Nesses casos, o aparente “gasto tributário” pode, no resultado consolidado do ente, representar não-renúncia, à luz do acréscimo de atividade econômica e receitas correlatas.

29. Nessa perspectiva, o advento da LC nº 160/2017, em diálogo com o Convênio ICMS nº 190/2017 e com o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, instituiu um marco de segurança jurídica para a política pública de incentivos estaduais, ao positivar, de forma uniforme e nacional, que os benefícios de ICMS convalidados qualificam-se como subvenções para investimento, e não como receitas operacionais ordinárias. Vejamos:

LC 160/16

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30.

.....

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

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

30. Com isso, o legislador alinhou o tratamento tributário ao conteúdo econômico efetivo desses instrumentos (fomento a investimento, emprego, adensamento produtivo e, por consequência, incremento arrecadatório futuro), preservando o desenho do federalismo cooperativo e impedindo requalificações fiscais que desestruturem programas legítimos de desenvolvimento regional. Em síntese, ao amarrar a distinção entre benefício e

¹ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária **da qual decorra renúncia de receita** deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...);

§ 1º **A renúncia compreende** anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo **que implique redução discriminada de tributos** ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. *(destaques da relatora)*

renúncia ao seu resultado econômico e ao assegurar previsibilidade para contribuintes e Fisco, o novo arranjo normativo afasta a leitura automática que pretenda converter tais incentivos em “receita” para PIS/Cofins, sobretudo quando inexistente ingresso novo no patrimônio do contribuinte.

III.3. Do enquadramento jurídico-tributário das subvenções estaduais e da decisão recorrida

31. No mérito, a fiscalização reintroduziu na base de PIS/COFINS valores contabilizados como subvenções, sustentando que se tratariam de receitas tributáveis ou, quando muito, de subvenções de custeio por ausência de prova de destinação específica a investimentos. A decisão recorrida acolheu tal linha, apoiando-se, inclusive, em parâmetros infralegais e na exigência de demonstração de “aplicação efetiva e específica” no ativo.

32. De outro lado, a Recorrente afirma que os incentivos de ICMS percebidos qualificam-se como subvenções para investimento e, nessa condição, não integram a base das contribuições, com amparo, no que interessa, no art. 21 da Lei nº 11.941/2009 (para os períodos de 2012-2013) e, supervenientemente, no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, acrescido dos §§ 4º e 5º pela LC nº 160/2017. Ademais, aponta manter a escrituração dos valores em reserva de lucros específica e, se necessário, requereu diligência para demonstrar a escrituração pormenorizada.

33. Nesse contexto, e em primeiro lugar, a qualificação dada na origem mostra-se incompatível com a moldura normativa superveniente aplicável aos processos pendentes. Com efeito, a LC nº 160/2017 incluiu o § 4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para dispor que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS “são considerados subvenções para investimento”, vedando a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo; e o § 5º estendeu tal disciplina aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Tais comandos, invocados já no recurso, incidem sobre o debate travado nos autos, deslocando o critério infralegal adotado na origem.

34. Além disso, a própria jurisprudência administrativa, antes mesmo da LC nº 160/2017, havia reconhecido, em tese, a aderência do Decreto baiano nº 4.316/1995 ao conceito de subvenção para investimento, por estabelecer metas e mecanismos de controle aptos a verificar a implantação ou expansão do empreendimento; cotejadas as ações do subvencionado, reputou-se caracterizada a natureza de investimento dos valores.

35. Tal entendimento consta em precedentes desta casa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos

expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

(Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 3201-005.566*, Processo nº 11516.722301/2016-70, 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, 21 agosto de 2019.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, **teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais"**. Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. **O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

36. De igual modo, quanto ao tratamento contábil, a Recorrente realizou os registros dos montantes em "Reservas de subvenções e incentivos fiscais ICMS" (fl 422-582). Ausente, nestes autos, prova específica produzida pela fiscalização capaz de infirmar tais registros, não se justifica, por presunção, a requalificação como "custeio" para fins de incidência das

contribuições, sobretudo diante do regramento legal que equipara, por definição, os incentivos de ICMS a subvenções de investimento e veda exigências *extra legem*.

37. Por conseguinte, à luz da legislação aplicável aos períodos e da superveniência normativa invocada no recurso, bem como do precedente específico do CARF e STJ, conclui-se que não subsiste a premissa utilizada na origem para a devolução à tributação.

38. Dessarte, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente as exigências de PIS e de COFINS lançadas sobre as transferências oriundas dos incentivos de ICMS discutidos, reconhecendo-lhes a natureza de subvenções para investimento, conforme o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com os §§ 4º e 5º introduzidos pela LC nº 160/2017.

III. CONCLUSÃO

39. Ante o exposto, voto por baixar os autos em diligência para que a unidade de origem:

1. Notificação à Secretaria da Fazenda estadual para que informe detalhadamente quais incentivos do decreto em questão foram de fato usufruídos pela empresa e em que período, especificando a natureza dos benefícios (se meros diferimentos ou se há outros enquadráveis como incentivo tributário).
2. Notificação ao Secretário-Executivo do CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, do Ministério da Fazenda, para que certifique se o Decreto baiano nº 4.316/1995 e todos os seus dispositivos foram integralmente convalidados, conforme o Convênio ICMS nº 190/2017, garantindo a validade dos benefícios questionados.

40. E, se vencida a diligência, ante os fatos e o direito em tese, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para anular o auto de infração em sua totalidade.

41. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Keli Campos de Lima**, redatora designada

Em que pese o entendimento da i. Relatora, ousou dela discordar em relação a proposta de conversão do julgamento em diligência.

Embora reconheça o zelo e a prudência que motivaram a proposta, entendo que a diligência é desnecessária. O cerne da divergência reside na interpretação do valor probatório do Certificado de Registro e Depósito emitido pelo CONFAZ.

A Lei Complementar nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº 190/2017 estabeleceram um procedimento claro e objetivo para encerrar a "guerra fiscal", culminando na convalidação dos incentivos estaduais. O ato final desse procedimento é, precisamente, o registro e o depósito no CONFAZ, formalizado pelo respectivo certificado.

Este certificado não é um mero protocolo, mas sim um ato administrativo dotado de presunção de legitimidade e veracidade, emitido pelo órgão máximo de deliberação da política tributária do ICMS no país. Ele atesta que o Estado cumpriu os requisitos formais para a validação de seus benefícios e presumir que o CONFAZ certificaria o depósito de uma norma sem a devida análise de conformidade material, seria esvaziar a própria finalidade do Convênio.

Importante pontuar que no caso dos autos, não houve qualquer questionamento por parte da autoridade fiscal acerca dos requisitos materiais do decreto convalidado pelo CONFAZ e usufruído pela Recorrente. A fiscalização se limitou a questionar a natureza da subvenção (custeio x investimento), não a validade do incentivo em si.

A meu ver, o presente processo encontra-se devidamente instruído e maduro para julgamento, contendo os elementos necessários para a formação do convencimento deste Colegiado acerca das matérias devolvidas a esta instância.

A conversão do julgamento em diligência é medida de caráter excepcional, cabível apenas quando a ausência de determinada informação ou documento torna inviável a própria análise do direito controvertido. Não me parece ser o caso dos autos, já que o acervo probatório existente, juntamente com os argumentos trazidos pelas partes, permite que este órgão julgador aprecie as teses defendidas e aplique o direito à espécie, ainda que a matéria seja complexa.

Pelo exposto, com a devida vênia e, em respeito à celeridade e à eficiência processual, dirijo da proposta de diligência para votar pelo prosseguimento imediato do julgamento, passando-se à análise das questões de mérito postas em recurso.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima