



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721490/2009-52
ACÓRDÃO	1002-003.848 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. LEI Nº 12.973/2014, ART. 30. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LEI Nº 13.606/2018. LEI Nº 14.789/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados configuram subvenções para investimento, desde que contabilizados em reserva de lucros, não sendo exigível a comprovação da efetiva aplicação dos recursos em bens ou expansão do empreendimento, à luz da evolução legislativa que culminou com a LC nº 160/2017, Lei nº 13.606/2018 e, mais recentemente, com a Lei nº 14.789/2023.

O § 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 atribuiu efeito retroativo ao regime, aplicando-o inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, ainda que referentes a fatos anteriores.

Nos litígios pendentes, mesmo relativos a exercícios pretéritos, deve prevalecer a interpretação mais benéfica ao contribuinte, afastando-se a exigência de comprovação material de investimento e reconhecendo como legítima a exclusão das subvenções da base de cálculo da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto e Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 598-618) interposto por PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA., em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (e-fls. 578-590) que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário constituído em Auto de Infração (e-fls. 40 e ss.) referente ao ano-calendário de 2003, no valor total de R\$ 484.602,73, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescida de juros e multa proporcional.

O lançamento originou-se de procedimento fiscal que apurou a ausência de recolhimento da CSLL sobre receitas contabilizadas como “subvenções para investimento”, decorrentes de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas. A fiscalização entendeu que tais valores não preenchiam os requisitos legais para caracterização como subvenção para investimento, nos termos do art. 443 do RIR/1999, devendo, portanto, ser tratados como **subvenção para custeio**, conforme art. 392 do mesmo regulamento, integrando a base de cálculo da CSLL. Em síntese, o Auto de Infração baseou-se na constatação de que:

- a) A contribuinte não apresentou comprovação da efetiva aplicação dos valores recebidos em investimentos na implantação ou expansão do empreendimento, limitando-se a registrar os valores em conta de reserva de capital;
- b) Não houve incremento no ativo permanente no período fiscalizado, ao contrário, verificou-se redução;
- c) A documentação apresentada (planilhas e algumas notas fiscais de bens do ativo imobilizado) foi considerada insuficiente para demonstrar a necessária correspondência entre a percepção da vantagem fiscal e a aplicação dos recursos.

Após a apresentação de Impugnação (e-fls. 157-173), A DRJ rejeitou as alegações de defesa, reconhecendo a insuficiência probatória e reafirmando a necessidade de comprovação da efetiva destinação dos recursos aos investimentos projetados, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112/1978. Concluiu, assim, pela manutenção integral do crédito tributário lançado.

Irresignada, apresentou recurso voluntário (e-fls. 598-618), argumentando – em síntese:

- a) Que os incentivos fiscais estaduais configuram subvenções para investimento, pois foram devidamente registrados em conta de reserva de capital, conforme exigência do art. 443 do RIR/1999;
- b) Que a legislação estadual (Lei nº 1.939/89 e Decreto nº 23.994/2003) asseguraria a natureza de subvenção para investimento, inexistindo exigência de comprovação específica de aplicação dos recursos;
- c) Que parte dos recursos foi aplicada na aquisição de bens do ativo imobilizado, juntando documentação comprobatória;
- d) Que o entendimento da fiscalização se baseia no Parecer Normativo CST nº 112/1978, severamente criticado pela doutrina, e que não poderia prevalecer sobre a legislação vigente;
- e) Que há precedentes do próprio CARF, inclusive em recurso especial, reconhecendo a natureza de subvenção para investimento de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas

O processo foi a mim distribuído e incluído em pauta para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I – Admissibilidade

Em relação à tempestividade, consigo que o recurso é tempestivo, e dele conheço.

Também consigno que a presente Turma é competente para julgamento deste processo, conforme autoriza o art. 65 do novo RICARF, visto que o litígio está dentro do patamar preferencial de até dois mil salários-mínimos.

II – Da subvenção para investimento: análise meritória

Discute-se se os valores relativos a incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas no ano-calendário de 2003 configuram subvenções para investimento, aptas a serem excluídas da base de cálculo da CSLL, ou se devem ser tratados como subvenções para custeio, conforme entendimento da fiscalização.

Em 2003, vigoravam os arts. 392 e 443 do RIR/1999. A Receita Federal, com base no PN CST nº 112/1978, condicionava o reconhecimento de subvenções para investimento à comprovação da aplicação dos recursos em implantação ou expansão do empreendimento. A Lei nº 12.973/2014, em seu art. 30, positivou esse entendimento, exigindo a comprovação da aplicação. Com a posterior alteração do art. 30, a **Lei Complementar nº 160/2017** e a **Lei nº 13.606/2018** afastaram a exigência de comprovação, passando a admitir o reconhecimento da subvenção para investimento mediante simples contabilização em **reserva de lucros**. E, em seu § 5º, dispôs que tal regime se aplicava inclusive aos processos administrativos e judiciais **ainda não definitivamente julgados**. Ou seja, o próprio legislador atribuiu caráter retroativo à regra, vinculando-a a litígios pendentes, mesmo de períodos anteriores.

Importante consignar que o Acórdão recorrido – baseado no Relatório Fiscal – **reconhece que a Recorrente havia realizado a reserva de lucros**. *Nesse ponto, apenas ressaltava que não havia comprovação de que tudo o que estava na reserva era devidamente usada para fins de investimento*. Porém, esse ponto não era exigido pela legislação. Vejamos o trecho do Acórdão:

“I) Infrações Apuradas

I.1) RESERVAS DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO:

O contribuinte foi intimado, em 19/12/2008, a apresentar a evolução mensal dos lançamentos na conta-contábil "Reservas de Subvenção" e a apresentar os documentos comprobatórios das aplicações dos recursos obtidos em investimentos.

Em 26/12/2008, o sujeito passivo apresentou diversos elementos à fiscalização, dentre os quais: Demonstrativo da evolução mensal da conta contábil referente à Reserva de Subvenção para Investimento e cópias dos respectivos lançamentos no Livro Razão. Não apresentou documentos comprobatórios de inversões fixas realizadas no período com a utilização desses recursos. Ressaltamos o fato de que não houve aumento do valor total do Ativo Permanente no período sob fiscalização. De fato, o saldo foi reduzido de 14.871.647,67 para 14.126.432,26, conforme informações prestadas pelo contribuinte na DIPJ 2004, Ficha 45A.

(...)

Portanto, não restou demonstrado que os recursos contabilizados na referida reserva foram efetiva e especificamente aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Não havendo disponibilizado os

elementos comprobatórios dessas aplicações dos recursos decorrentes do citado benefício fiscal, fica caracterizado que tais recursos, de fato, foram recebidos e aplicados nas atividades operacionais, e se constituem, portanto, em subvenções correntes para custeio ou operação, sendo regulados pelo art. 392, I, do RIR/99:

(...)”

Dessa forma, entendo que estão cumpridas as exigências do art. 30 da Lei 12.973/2014.

Não se desconhece que a referido dispositivo foi revogado pela Lei nº 14.789/2023. Contudo, a interpretação sistemática feita por esta Conselheira é no seguinte sentido: a **Lei nº 14.789/2023**, em seu art. 13, consolidou que:

- aos débitos já lançados aplica-se o regime do art. 30 da Lei nº 12.973/2014;
- aos fatos futuros, aplica-se a nova disciplina, da Lei nº 14.789/2023.

A conjugação do art. 30, § 5º, da Lei nº 12.973/2014, com o art. 13 da Lei nº 14.789/2023, leva à conclusão de que:

- os processos administrativos e judiciais ainda pendentes, mesmo que refiram-se a anos anteriores (como 2003), devem ser analisados sob a ótica do regime do art. 30;
- mas a interpretação desse regime deve observar a **evolução legislativa**, que afastou a exigência de comprovação material da aplicação dos recursos (LC 160/2017), privilegiando o critério formal do registro em reserva de lucros.

Sobre esta matéria, importante consignar que o posicionamento deste Conselho segue sendo pela aplicação do dispositivo revogado em relação aos fatos geradores anteriores à lei revogadora, conforme se observa em julgamentos realizados após a sua edição (pós dezembro de 2023):

Numero do processo: 10580.721996/2014-74

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jul 15 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Wed Aug 06 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2010, 2011 ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a

tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa. REEXAME DA MATÉRIA NUM MESMO EXERCÍCIO. FALTA DE AUTORIZAÇÃO ESCRITA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA Não configura reexame do período na forma preconizada pelo artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, quando o procedimento fiscal anterior decorre de mera auditoria interna de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ou verse sobre tributos diversos da nova ação de fiscal de fiscalização. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2010 DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. NOVO DISCIPLINAMENTO LEGAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. As subvenções governamentais relativas ao ICMS concedidas pelos Estados e DF são consideradas subvenções para investimento, não sendo, por isso, computadas na determinação do lucro real, sendo vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.974/2014. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Data do fato gerador: 31/12/2010 CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento decorrente a mesma decisão do principal, eis que ambos tratam de mesma matéria fática e não há aspectos específicos a serem apreciados.

Numero da decisão: 1002-003.805

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário. (documento assinado digitalmente) Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

Nome do relator: AILTON NEVES DA SILVA

Numero do processo: 11080.731484/2015-09

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Apr 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri May 10 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RETROATIVIDADE. REQUISITOS E CONDIÇÕES A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, dando efeitos retroativos, determinando que seria aplicável aos processos administrativos e judiciais pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de

outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Numero da decisão: 1402-006.886

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar em sua integralidade o crédito tributário lançado. (documento assinado digitalmente) Paulo Mateus Ciccone - Presidente (documento assinado digitalmente) Alexandre Iabrudi Catunda - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Nome do relator: ALEXANDRE IABRUDI CATUNDA

Numero do processo: 11516.720967/2016-93

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Oct 10 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Tue Oct 22 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013 INCENTIVO FISCAL DE ICMS. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. IRPJ. EXCLUSÃO. Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do Lucro Real. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2012, 2013 INCENTIVO FISCAL DE ICMS. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. csll. EXCLUSÃO. Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas da base de cálculo da CSLL. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2012, 2013 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESTINAÇÃO PARA RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO. A partir da edição da Lei 11.941/2009, no âmbito do Regime Tributário de Transição - RTT, foi autorizada a

exclusão da base de cálculo do PIS as receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, quando estas tenham sido destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2012, 2013 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESTINAÇÃO PARA RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO. A partir da edição da Lei 11.941/2009, no âmbito do Regime Tributário de Transição - RTT, foi autorizada a exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, quando estas tenham sido destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

Numero da decisão: 1302-007.272

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Assinado Digitalmente Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator Participaram deste julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior.

Nome do relator: PAULO HENRIQUE SILVA FIGUEIREDO

Numero do processo: 19515.720914/2019-37

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Nov 18 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Dec 02 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015 INCENTIVO FISCAL DOS ESTADOS DE PARAÍBA E MINAS GERAIS. LC 160/17. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. CONFAZ. A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Com a publicação, registro e depósito do incentivo de Paraíba e Minas Gerais em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. Manutenção do acórdão da DRJ por seus próprios fundamentos. Faculdade prevista pelo RICARF. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E IMPROVIDO.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2015 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Na apuração da base de cálculo da CSLL, aplicam-se as normas da legislação regente e vigente para o IRPJ. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E IMPROVIDO.

Numero da decisão: 1401-007.309

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024. Assinado Digitalmente Andressa Paula Senna Lísias – Relatora Assinado Digitalmente Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Nome do relator: ANDRESSA PAULA SENNA LISIAS

Assim, afigura-se legítimo reconhecer a possibilidade de o incentivo dado pelo Estado do Amazonas à Recorrente ser tratado como **subvenção para investimento**, afastando-os da base de cálculo da CSLL, conforme pretendido pela Recorrente.

III - Conclusão

Ante o exposto, **conheço e dou provimento ao recurso voluntário**, para excluir da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2003, os valores contabilizados a título de incentivos fiscais de ICMS, por se tratarem de subvenções para investimento.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó