



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10283.724517/2023-17</b>                          |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 1301-001.405 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de junho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A (fls. 36.642/36.674) em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (DRJ01) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Auto de Infração (fls. 2/14) lavrado para exigir IRPJ dos anos-calendário de 2019 e 2020, em função de suposta redução indevida do tributo a recolher decorrente da ausência de contabilização de reserva de incentivo fiscal no período. O tributo foi acrescido de juros de mora e multa de ofício agravada, em razão da falta de atendimento das intimações expedidas pela Fiscalização. Os fatos que ensejaram a exigência foram sintetizados na autuação da seguinte forma:

## I - CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Preliminarmente, deve-se esclarecer que o contribuinte ora fiscalizado, CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A (ELETRONORTE), CNPJ 00.357.038/0001-16, incorporou legalmente a pessoa jurídica AMAZONAS GERAÇÃO DE ENERGIA S/A, CNPJ 17.957.780/0001-65, em 03/08/2021, conforme dados do cadastro da Receita Federal, sucedendo então a incorporada em todos os direitos e obrigações nos termos da legislação tributária vigente. Assim sendo, as operações objeto do exame fiscal diz respeito a procedimentos realizados pela sucedida conforme apontado no termo de início de fiscalização.

Também deve-se assinalar que foram expedidos 3 (três) termos de inícios de fiscalização os quais, após a ciência do sujeito passivo, não foram respondidos, nem em parte, pela contribuinte sucessora fiscalizada.

O sujeito passivo apenas apresentou em 04/05/2023, um pedido de prorrogação de prazo para atender o solicitado no primeiro termo de intimação, o que por sinal foi atendido pela fiscalização, nos termos solicitados, mas mesmo assim a pessoa jurídica perdurou na conduta recalcitrante em nada apresentar do requisitado à fiscalização.

Cumprir informar que os dois primeiros termos de início de fiscalização, por um lapso da fiscalização, não indicavam diretamente a quais dos contribuintes (sucessora ou sucedida) se referiam as operações a serem analisadas. Mas no terceiro termo de início de fiscalização foi esclarecido, com detalhe, que as operações a serem examinadas se referiam especificamente a empresa sucedida AMAZONAS GERAÇÃO DE ENERGIA S/A, CNPJ 17.957.780/0001-65.

Pois bem, como já frisado acima a contribuinte sucessora se mostrou inerte ante todas as requisições do fisco federal, inobstante ter sido devidamente cientificada delas. O fato de não ter sido especificado nos dois primeiros termos de fiscalização o contribuinte objeto da ação fiscal (sucessora ou sucedida) não justifica a ausência de resposta às solicitações da fiscalização.

Qualquer esclarecimento a mais sobre o procedimento fiscal poderia ser formulado pela contribuinte, mediante a devida formalização no e-processo ou no e-mail informados no termo de início de fiscalização, que são os canais adequados e formais aptos a sanar as dúvidas acaso existentes.

De qualquer maneira, o terceiro termo de início de fiscalização expedido pela fiscalização, indicou especificamente que as informações se referiam a empresa sucedida, afastando assim alguma dúvida que pudesse prevalecer acerca da pessoa jurídica objeto do procedimento fiscal.

Deve-se assinalar que **a falta de atendimento a requisição para esclarecimentos ao fisco federal, implica na subsunção do ato ao estabelecido no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, bem como no tipo penal insculpido no parágrafo único, do art. 1º, da Lei nº 8.137/1990.**

## II – DAS INFRAÇÕES PRATICADAS PELO SUJEITO PASSIVO

A pessoa jurídica sucedida **AMAZONAS GERAÇÃO DE ENERGIA S/A, CNPJ 17.957.780/0001-65**, apurou o imposto de renda da pessoa jurídica pelo regime de tributação trimestral no ano-calendário de 2019 e pelo regime anual no ano-calendário de 2020, conforme demonstram as ECF – Escrituração Contábil Fiscal, dos respectivos períodos.

Todavia recolheu o imposto de forma irregular, posto que considerou indevidamente como redução do mesmo, benefício fiscal que em face dos requisitos previstos na legislação tributária não teria direito.

Com efeito, a contribuinte informou no registro N610 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real e no registro N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real, das ECF dos anos-calendário de 2019 (1º, 2º e 3º trimestres) e do ano-calendário de 2020, valores de reduções do imposto de renda que entendia ter direito a usufruir. Todavia não observou a mesma, os requisitos estabelecidos na legislação tributária para fazer jus ao incentivo fiscal informado.

Frise-se que o entendimento da pessoa jurídica acerca do direito ao benefício fiscal de dedução do imposto de renda, estaria assente no estabelecido nos arts. 634, 635, 636 e 637, do Decreto nº 9.580/2018(RIR 2018).

Entretanto o art. 30, caput, da Lei nº 12.973/2014, em vigor à época dos fatos, estabelecia que o **valor do imposto que deixasse de ser pago em virtude de isenções e reduções decorrentes do lucro da exploração**, não poderia ser distribuído aos sócios e **constituiria reserva de incentivos fiscais**, que somente poderia utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tivessem sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucro, com exceção da reserva legal; ou aumento do capital social.

Verifica-se então, de acordo com a lei, que era necessário o registro na contabilidade da contribuinte, na reserva de lucro, mais especificamente na rubrica reserva de incentivos fiscais, prevista no art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976, do valor total do benefício fiscal, que no caso em tela seria a parcela do imposto de renda não recolhido à fazenda nacional. Contudo tal medida não foi seguida pela pessoa jurídica, consoante demonstra-se a seguir.

No ano-calendário de 2019, foi lançado na escrita contábil da empresa, em 31/12/2019, na conta 2447100001 – Reservas de Lucros – Reserva de Incentivos, o valor a crédito no total de R\$ 8.489.602,41, entretanto este valor foi baixado daquela conta, na mesma data, tendo como contrapartida, a conta 5120200006 – Imposto de Renda Corrente-Incentivo Fiscal, deixando zerado o saldo final daquela conta de patrimônio líquido no período. Por conseguinte, infere-se não existir reserva de incentivo fiscal no ano-calendário de 2019.

Deve-se ressaltar que a pessoa jurídica declarou ter auferido lucros nos 3 trimestres em que declarou a redução do imposto de renda de 75%, conforme

comprova as informações do registro M300 – Demonstração do Lucro Real, da ECF do ano-calendário de 2019.

O valor total da redução do imposto de renda neste período (somatória dos três primeiros trimestres), atinge o total de R\$ 5.402.816,16, que seria o valor do incentivo fiscal do ano. Como se observa um valor divergente do registrado na contabilidade (R\$ 8.489.602,41), fato que seria objeto de melhores esclarecimentos a ser alcançado pela fiscalização no decorrer do procedimento fiscal, mas que ficou prejudicado em função da não colaboração da empresa sucessora, porquanto não atendeu as intimações do fisco.

Restou assim consubstanciada no ano-calendário de 2019, a redução indevida de R\$ 5.402.816,16, do valor do imposto de renda nos três primeiros trimestres do período, caracterizada pela falta de informação na escrita contábil do saldo final da reserva de incentivo fiscal e por conseguinte de sua destinação.

Quanto ao ano-calendário de 2020, o sujeito passivo simplesmente nada lançou em sua contabilidade, em relação à reserva de incentivo fiscal, ou seja, não houve constituição da aludida reserva no período, conforme comprovam os dados da ECF – Escrituração Contábil Fiscal e da ECD – Escrituração Contábil Digital, declaradas pela empresa.

Insta assinalar que a empresa auferiu lucro no período de acordo com o informado no registro M300 – Demonstração do Lucro Real, e o montante da redução do imposto devido neste período (AC 2020), onde a apuração do tributo foi anual, atingiu R\$ 24.379.508,84, conforme verifica-se no registro N610 -Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real e no registro N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real, da ECF, do ano-calendário de 2020.

Deve-se frisar que falta da contabilização da reserva de incentivo fiscal impossibilita a constatação e o controle do valor do imposto que deixou de ser pago à União. Desta forma abre-se a possibilidade do desvio de finalidade do benefício fiscal cujo o objetivo final subjacente na lei, de uma maneira geral, é a preservação do empreendimento que contribui no desenvolvimento da região e na geração de empregos.

Ademais, a falta dos registros contábeis dos valores das reduções do imposto, na reserva de incentivo fiscal, poderá dar azo a distribuição de lucros para os sócios da empresa deturpando de forma integral, o espírito da lei que criou o benefício fiscal.

Saliente-se ainda que em virtude do não atendimento do sujeito passivo, às intimações expedidas pela fiscalização, procede-se ao agravamento da multa de ofício conforme estabelecido no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Destarte, pelo exposto supra, procede-se a lavratura deste auto de infração, por meio do qual se cobra os valores do imposto de renda reduzidos indevidamente pela pessoa jurídica, posto que não observou o requisito legal de constituição na sua contabilidade da reserva de incentivo fiscal, conforme demonstrado acima.

3. Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 5.701/5.732). Após correção na instrução processual (fls. 5.942), a DRJ converteu o julgamento em diligência por meio de Resolução (fls. 26.553/36.579), a fim de que os documentos apresentados com a defesa passassem por auditoria na Unidade de Origem.

4. Com isso, foi produzida a Informação Fiscal determinada (fls. 36.582/36.583), tendo a Fiscalização corroborado “[...] toda a linha de argumentação explanada no auto de infração, por não haver elemento novo trazido que contribua para a mudança de entendimento inicial [...]”. A Recorrente manifestou-se a respeito da informação fiscal, alegando a nulidade da autuação, a sua improcedência no mérito e a necessidade de redução da multa aplicada para o patamar de 100%, caso a infração fosse mantida (fls. 36.589/36.595).

5. A DRJ julgou improcedente a Impugnação, mantendo integralmente a autuação, por meio de acórdão (fls. 36.599/36.632) ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

NULIDADE SUSCITADA. AUTO DE INFRAÇÃO. EXISTÊNCIA DE SUBSTRATO FÁTICO-JURÍDICO E MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL/MATERIAL. PRELIMINAR REJEITADA.

O auto de infração, quando lavrado por agente competente e em consonância com o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, cujos fatos imputados estão descritos, narrados, de forma completa, objetiva, clara, com respectivo enquadramento legal, demonstrativo da base de cálculo e do valor devido, inclusive multa, permitindo o pleno entendimento da acusação fiscal e o exercício do contraditório e da ampla defesa, não tem plausibilidade fático-jurídica a alegação de nulidade do lançamento, pois não configurado vício formal/material passível de nulidade, inexistindo, por conseguinte, prejuízo à defesa.

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal instaura-se com a apresentação da impugnação tempestiva ao auto de infração (Súmula CARF nº 162 – Vinculante).

E na fase processual, nesta primeira instância de julgamento, o sujeito passivo exerceu ampla e plenamente o direito de defesa e do contraditório pela apresentação de impugnação, na qual suscitou não somente preliminar, mas também matérias de mérito, de forma meticulosa, revelando entendimento e conhecimento pleno da acusação fiscal.

Ademais, não configurado vício algum de que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, rejeita-se a preliminar suscitada de nulidade.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO DO IMPOSTO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL/FISCAL. NATUREZA DO BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. GLOSA DA REDUÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO DE RENDA - ÁREA DA SUDAM - POR INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA GOZO DO BENEFÍCIO FISCAL.

O lucro da exploração representa o resultado específico de uma atividade incentivada praticada por uma pessoa jurídica, considerando o valor que servirá de base para o cálculo do IRPJ.

Assim, empresas instaladas nas áreas de atuação da Sudene e/ou da Sudam, cujos projetos específicos de empreendimentos industriais ou agroindustriais nessas regiões restaram aprovados conforme a legislação aplicável, podem ter direito à isenção ou redução do imposto.

Entre os benefícios fiscais disponíveis, destaca-se a redução de 75% do IRPJ para atividades incentivadas, com base no lucro da exploração nas áreas da SUDAM e SUDENE.

A redução do IR na apuração do lucro da exploração configura subvenção para investimento.

De acordo com o Decreto 9.580/2018 (RIR 2018), o lucro da exploração deriva do lucro líquido contábil, ajustado conforme determina a legislação.

Ele corresponde ao lucro líquido de apuração antes da dedução do IRPJ e é utilizado como base para benefícios fiscais, como isenções ou reduções do imposto, especialmente em áreas atendidas pela Sudene e Sudam. Esses incentivos fiscais visam promover o desenvolvimento econômico em setores estratégicos e regiões específicas, beneficiando apenas os resultados relacionados a essas atividades.

A redução do imposto no lucro da exploração submete-se ao disposto no art. 19, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 2014, por ter caráter de subvenção para investimento, não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que poderá ser utilizada somente para: (i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (ii) aumento do capital social. Vale dizer, quanto à escrituração contábil/fiscal, o valor do imposto que deixou de ser pago, submete-se ao disposto no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. A pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes, sob pena de tributação, ou seja, perda do benefício fiscal.

Portanto, estando a redução do imposto do lucro da exploração submetida à observância do art. 19, § 3º, do DL nº 1598, de 1977, redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014 (art. 2º), por ter caráter de subvenção para investimento e constituir reserva de incentivos fiscais, a inobservância dessa obrigação legal implica perda da redução do imposto. Logo, a fundamentação legal do auto de infração apenas com base no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não configura óbice ou prejuízo algum, pois tal disposição legal é a regra matriz do art. 19, §3º, do DL nº 1.598, de 1997, com redação dada ou estendida pela própria Lei nº 12.973, de 2014 (art. 2º). Ambos os dispositivos legais têm a mesma redação, ou seja, a mesma mens legis (espírito da lei).

Ademais, as provas produzidas pela fiscalização da RFB são suficientes para manutenção da infração imputada e o sujeito passivo não produziu prova hábil, idônea e cabal para afastá-la.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% POR INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA GOZAR DO BENEFÍCIO FISCAL. MULTA AGRAVADA EM 50% (112,5%) POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

O sujeito passivo nada impugnou acerca da matéria de fato a qual está preclusa (Decreto 70.235/72, art. 17). Por outro lado, quanto à matéria de direito apenas argumentou que a multa exigida seria desproporcional e confiscatória.

Ora, não cabe ao Órgão de Julgamento administrativo conhecer da arguição de inconstitucionalidade, aplicação da Súmula CARF nº 02.

Não há previsão de redução da multa em sede impugnação ou recurso, por falta de previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 36.642/36.674), alegando em síntese o seguinte: preliminarmente, o acórdão seria nulo por ausência de análise da documentação comprobatória apresentada, pois “[...] a documentação não foi refutada ou sequer mencionada para justificar os fundamentos da manutenção da autuação”, limitando-se a DRJ a reiterar os argumentos da Fiscalização; a autuação seria nula por erro de motivação e enquadramento, pois a Fiscalização teria utilizado descrição fática e dispositivos legais que não se adequariam ao caso concreto; caso não reconhecida a nulidade, seria necessária a observância do que estabelece o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, utilizado pela Fiscalização, para que o montante não recolhido de IRPJ seja computado na determinação do lucro real do período, apurando-se com isso o imposto supostamente devido; no mérito, estaria demonstrado que a Reserva de Incentivos Fiscais teria sido devidamente constituída e que não houve distribuição dos valores aos acionistas, comprovando-se o preenchimento dos requisitos do art. 19, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77, devendo ser aplicado o princípio da verdade material; a aplicação de multa de ofício superior a 100% do tributo viola os princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo também ser considerada a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado coincide com o meu.

7. O Recurso Voluntário foi interposto em 12/09/2025 (fls. 36.639), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 36.637), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

8. Como relatado, trata-se de exigência de IRPJ dos anos-calendário de 2019 e 2020, por utilização indevida de benefício fiscal em razão da ausência de constituição da reserva de incentivos fiscais prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/76. A Fiscalização utilizou como premissa da autuação a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o qual prescrevia o seguinte no momento dos fatos:

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

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

II - aumento do capital social.

9. Na sua Impugnação, a Recorrente defendeu, no mérito, que (i) a reserva de incentivos fiscais teria sido constituída em junho de 2021, conforme razão contábil e balancete juntado aos autos, contendo os valores dos benefícios nos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020; e (ii) conforme Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido de 2019 e 2020, os valores não teriam sido distribuídos aos sócios. Juntou aos autos extensa documentação comprobatória, incluindo o razão contábil, as DMPL e a íntegra da ECF (fls. 5.783/36.548).

10. Diante da documentação apresentada, a DRJ inicialmente converteu o julgamento em diligência (fls. 36.553/36.579), nos seguintes termos:

Com a pretensão de dar guarida à sua argumentação, o sujeito passivo, quando da apresentação da impugnação, trouxe aos autos, juntou, imensa quantidade de elementos de prova, ou seja, mais de 30 (trinta) mil documentos, que não passaram pelo crivo da fiscalização da RFB, não houve auditoria deles, é necessário complementação do trabalho de auditoria fiscal, no sentido de apurar, aquilatar, se houve, ou não, na escrituração contábil e fiscal, a regular constituição e contabilização da reserva de incentivos fiscais, qual foi sua destinação/utilização, se houve, ou não, sua recomposição, ex vi do art. 2º da Lei 12.973, de 2014 (que alterou o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/1977 que trata de benefícios das regiões da SUDAM, inclusive).

Nesse contexto, em observância do devido processo legal administrativo e do contraditório e da ampla defesa, torna-se necessário baixar os autos em diligência fiscal à unidade de origem da RFB, no caso DRF/Manaus, para auditar, apurar se o contribuinte, na escrituração contábil e fiscal dos anos -calendário 2019 (1º, 2º e

3º trimestres), lucro real trimestral, e 2020, lucro real anual, efetuou, ou não, a regular constituição e contabilização da reserva de incentivos fiscais, sua destinação/utilização, recomposição, em vista do art. 2º da Lei 12.973, de 2014 (que alterou o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/1977 que trata de benefícios fiscais da região da SUDAM, inclusive), pois no auto infração do IRPJ, consta diversamente, ou seja, a fiscalização consignou que teria ocorrido desvio de finalidade do benefício fiscal: [...]

Além da necessária realização de auditoria dos documentos juntados aos autos (passar pelo crivo da fiscalização), a fiscalização da RFB poderá ainda, no procedimento de diligência fiscal, intimar o sujeito passivo para prestar informações, apresentar livros e documentos e outros esclarecimentos, caso necessário ou útil para plena apuração dos fatos e para prevalência da verdade material.

Ao final do procedimento de diligência fiscal, a fiscalização deverá:

- a) elaborar, produzir relatório completo, circunstanciado, objetivo, de diligência fiscal, contendo os resultados, apresentando conclusão, fundamentada, demonstrando, se o sujeito passivo atendeu, ou não, a legislação de incentivo fiscal, subvenção para investimentos, legislação contábil comercial e tributária de regência acerca da constituição, contabilização e utilização da reserva de incentivos fiscais, quanto aos anos-calendário 2019 e 2020, para efeito de gozo da redução de 75% do imposto sobre o Lucro da Exploração - desses anos citados - atividade incentivada região da SUDAM;
- b) dar ciência ao sujeito passivo do relatório de diligência, contendo resultados, conclusão, intimando-o a apresentar razões no prazo de trinta dias da ciência.

11. A Unidade de Origem produziu Informação Fiscal (fls. 36.582/36.583), nos seguintes termos:

Em atendimento ao despacho de fls. 36581, do processo em epígrafe, segue a informação abaixo.

Conforme já informado na descrição dos fatos do auto de infração, o contribuinte teve constituído em seu desfavor lançamento de ofício, por deixar de registrar a reserva de incentivo fiscal no patrimônio líquido, relativa a parte do imposto de renda desonerada no período examinado.

Uma análise nas alegações e nos documentos apresentados pelo contribuinte, não teve o condão de modificar a convicção da fiscalização pois o que estava registrado na contabilidade continua lá, não há como modificar. Deve-se ressaltar que de acordo com a legislação reguladora, não existe ECD retificadora, é permitido apenas a substituição da ECD original, mas desde que apresentada até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente (item 20, do Comunicado Técnico Geral - CTG 2001(R3), do Conselho Federal de Contabilidade).

A citação que a fiscalização fez na descrição dos fatos do auto de infração: “não poderia ser distribuído aos sócios”, não significa que tenha sido constatado no exame fiscal, alguma espécie indevida de distribuição de lucro. Apenas se traduziu de forma expressa o que o dispositivo legal, vigente à época dos fatos, implicitamente visava impedir, mas que no caso em exame, não foi objeto de autuação.

Inclusive esta preocupação de impedir que o benefício fiscal tenha como destinação a conta dos sócios, está consignada no art. 24, do Decreto-lei nº 756/1969, citado no próprio enquadramento legal do auto de infração.

Destaque-se então que, a infração apenada foi a redução indevida do imposto, consubstanciada na falta de registro contábil da reserva de incentivo fiscal, conforme determinava o art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Alertou-se sim, ainda na descrição dos fatos do auto de infração, que o não registro da reserva de incentivo poderia dar azo a desvio de finalidade do incentivo fiscal, como por exemplo, uma distribuição do lucro envolvendo o valor do benefício. Mas em nenhum momento afirmou-se taxativamente que isso ocorreu, até porque não era este o objetivo da auditoria fiscal.

Destarte, corrobora-se toda a linha de argumentação explanada no auto de infração, por não haver elemento novo trazido aos autos que contribua para a mudança de entendimento inicial da fiscalização.

Por fim, em atendimento ao previsto na Resolução 101-000.568 – 8ª Turma/DRJ01, fica o contribuinte cientificado que poderá apresentar, se assim o desejar, manifestação acerca desta informação, no prazo de 30 dias.

É que temos a informar. (destaquei)

12. De acordo com a informação fiscal, portanto, os documentos apresentados seriam insuficientes para modificar a conclusão que levou à autuação fiscal, pois “[...] o que estava registrado na contabilidade continua lá, não há como modificar”. Além disso, destacou a autoridade responsável pela diligência que não foi constatada distribuição dos lucros aos sócios no Auto de Infração, não tendo sido este fato premissa da exigência, mas sim uma menção à *possibilidade* dessa transferência de recursos ter ocorrido em função da falta de constituição da reserva de incentivos fiscais.

13. Ao apreciar o mérito da controvérsia, o acórdão recorrido iniciou destacando a necessidade de observância, para a utilização legítima do incentivo fiscal, do disposto no art. 19, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, o qual prescreve que o valor do benefício não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76. Ainda, destacou que esse dispositivo segue a mesma *mens legis* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 trazida na fundamentação do Relatório Fiscal, não havendo prejuízo ao contribuinte. Em seguida, mencionou o seguinte (fls. 36.629 e seguintes):

Ademais, as provas juntadas aos autos quando da impugnação, conforme resultado da diligência fiscal, não foram suficientes para afastar a infração. Veja,

na sessão de 23/10/2024, conforme Resolução nº 101-000.568 - 8ª Turma da DRJ01 converteu o julgamento em diligência para verificação da escrituração contábil/fiscal, quanto aos documentos juntados aos autos (e-fls. 36553/36579).

Realizada a diligência fiscal solicitada, conforme Informação Fiscal, de 21/03/2025 (e-fls. 36582/36583).

Ainda, ciente do resultado da diligência fiscal em 24/03/2025 (e-fls. 36585/36586), a contribuinte não apresentou outras provas, apenas apresentou razões em 21/03/2025 (e-fls. 36589/36595), reiterando os argumentos da impugnação, conforme excertos: [...]

Data venia, como já dito, não procede a irrisignação do sujeito passivo, pois os documentos juntados aos autos por ocasião da impugnação em nada contribuíram ao seu favor, fato frisado, realçado no resultado da diligência fiscal (e-fls. 36582/36583), in verbis: [...]

As provas juntadas aos autos quando da impugnação, conforme resultado da diligência fiscal, não foram suficientes para afastar a infração.

E quando da apresentação das razões contra o resultado da diligência fiscal, como já frisado, o sujeito passivo não apresentou outras provas.

Por tudo que foi exposto, deve ser mantida a infração imputada. (destaquei)

14. Cotejando a informação fiscal produzida e o acórdão recorrido, entendo que remanescem dúvidas fáticas relevantes que justificam a conversão do julgamento em diligência.

15. A respeito da falta de constituição da reserva de incentivos fiscais, a menção da unidade de origem no sentido de que “[...] o que estava registrado na contabilidade continua lá, não há como modificar” não esclareceu, a meu ver, se os elementos fáticos alegados pela contribuinte estão devidamente provados. Isso porque a Recorrente não alegou retificação de sua contabilidade, mas sim a constituição da reserva em junho/2021 – destaque-se, antes do início do procedimento fiscal em 18/04/2023 (fls. 15). Para demonstrar esse aspecto, apresentou razão contábil dos lançamentos relativos aos incentivos de 2019 e 2020, em montantes compatíveis com a própria exigência fiscal:

Razão Contábil registrando lançamento de 2019 (fls. 5.787):

| Item | Histórico do Lançamento | Cta. Razão | Atribuição | Rz | Valor Lançamento | DC |
|------|-------------------------|------------|------------|----|------------------|----|
| 001  | LÇTO LUC. EXPL IR 2019  | 2447100001 | 20210630   |    | 5.402.816,17     | C  |
| 002  | LÇTO LUC. EXPL IR 2019  | 2480100001 | 20210630   |    | 5.402.816,17     | D  |

Razão Contábil registrando lançamento de 2020 (fls. 5.789):

| Item | Histórico do Lançamento | Cta. Razão | Atribuição | Rz | Valor Lançamento | DC |
|------|-------------------------|------------|------------|----|------------------|----|
| 001  | LÇTO LUC. EXPL IR 2020  | 2447100001 | 20210630   |    | 24.380.467,30    | C  |
| 002  | LÇTO LUC. EXPL IR 2020  | 2480100001 | 20210630   |    | 24.380.467,30    | D  |

16. Também apresentou balancete de junho/2021 (fls. 5.797) indicando a constituição de reserva de incentivos fiscais no montante de R\$ 40.470.689,47, indicando em sua composição o lucro da exploração dos anos-calendário de 2019 e 2020.

17. A Informação Fiscal, porém, não certificou a constituição da reserva em junho/2021 e se essa abrangeria os valores da autuação, limitando-se a apontar que não seria possível a retificação da contabilidade. Deste modo, entendo que tais elementos devem ser efetivamente apreciados, a fim de possibilitar o adequado julgamento do processo.

18. Igualmente, a Recorrente trouxe aos autos as suas Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido de 2019 e 2020 (fls. 5.805/5.907), as quais, em conjunto com deliberações da diretoria (fls. 5.909/5.913) do mesmo período, indicam a ausência de distribuição das parcelas do incentivo aos sócios. Neste ponto, a Informação Fiscal destacou que a distribuição do incentivo aos sócios teria sido aventada na autuação fiscal como uma *possibilidade*, por conta da falta de rastreabilidade proveniente da ausência de constituição da reserva.

19. De fato, o Relatório Fiscal *não afirmou* a ocorrência de tal distribuição. Porém, os elementos trazidos pela Recorrente não se tornam menos relevantes por conta disso. Isso porque o objetivo principal da constituição da reserva de incentivos fiscais é impossibilitar a distribuição do benefício fiscal aos sócios. Assim, a comprovação da falta de distribuição dos valores aos sócios, somada à efetiva constituição posterior da reserva de incentivos fiscais em junho/2021, podem, caso confirmadas, levar à conclusão de que não houve infração por parte da contribuinte, o que deve ser analisado por esta Turma Ordinária após a devida verificação desses fatos.

20. Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

- (i) Analise os lançamentos contábeis e o balancete apresentados (fls. 5.787/5.797), confirmando a efetiva constituição da reserva de incentivos fiscais em junho/2021;
- (ii) Analise as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido de 2019 e 2020 (fls. 5.805/5.907), em conjunto com as deliberações da diretoria (fls. 5.909/5.913), confirmando se os valores relativos ao incentivo fiscal de fato não foram distribuídos aos sócios;
- (iii) Em seguida, elabore relatório conclusivo contendo referida análise, de forma fundamentada, indicando, caso confirmada a constituição da reserva e a ausência de distribuição dos valores aos sócios, a ocorrência ou não de prejuízo ao Fisco no procedimento adotado pela contribuinte;
- (iv) Concluída a diligência, intime a Recorrente para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias, com a subsequente remessa dos autos ao Carf para julgamento.

*Assinado Digitalmente*

RESOLUÇÃO 1301-001.405 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10283.724517/2023-17

Rafael Taranto Malheiros

DOCUMENTO VALIDADO