



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.724672/2024-14
RESOLUÇÃO	1102-000.403 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL.
INTERESSADO	MANAUS AMBIENTAL S.A.

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, converter o julgamento do recurso de ofício em diligência à unidade de origem, nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, combinado com a Portaria MF nº 02/2023 e com a úmula CARF nº 103, em razão de o valor do crédito tributário exonerado pelo Acórdão nº 109-025.105. Não foi interposto recurso voluntário.

A autuada é concessionária de serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário no município de Manaus, em virtude de contrato de concessão firmado com o poder público local, auferindo receitas exclusivamente dessa atividade. No ano-calendário de 2020, submetia-se à tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real anual, com estimativas mensais apuradas por balanços de suspensão ou redução.

A fiscalização teve início em fevereiro de 2024, com o objetivo de verificar a regularidade na apuração e recolhimento do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no ano-calendário de 2020. A análise centrou-se na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), na Escrituração Contábil Digital (ECD) e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), com foco na composição do lucro real, da base de cálculo da CSLL e do resultado líquido. No curso do procedimento, o fisco intimou a contribuinte a apresentar esclarecimentos e documentação sobre as perdas no recebimento de créditos registradas em sua escrituração e sobre os atos da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) comprobatórios do direito ao incentivo fiscal regional lançado na ECF.

A contribuinte respondeu com juntada de documentos em múltiplas etapas. Ao final da ação fiscal foram lavrados dois Autos de Infração, um referente ao IRPJ e outro à CSLL, constituindo os seguintes créditos tributários:

Tributo	Principal (R\$)	Multa 75% (R\$)	Juros SELIC (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	52.448.954,90	39.336.716,17	18.949.807,40	110.735.478,47
CSLL	1.629.905,77	1.222.429,32	588.884,95	3.441.220,04
Total	54.078.860,67	40.559.145,49	19.538.692,35	114.176.698,51

A ação fiscal identificou três irregularidades, que deram origem às glosas a seguir descritas.

A primeira irregularidade, com repercussão exclusiva no IRPJ, diz respeito à dedução do incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ sobre o lucro da exploração, previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, no valor de R\$ 49.130.588,53, registrada pela contribuinte na ECF relativa ao ano-calendário de 2020.

Ao ser intimada a apresentar os atos da SUDAM comprobatórios do direito à fruição do benefício no referido ano-calendário, a contribuinte juntou aos autos laudos constitutivos emitidos pela SUDAM em julho de 2021 e atos declaratórios executivos da Delegacia da Receita

Federal do Brasil, documentos esses que reconheciam o direito ao benefício com início no ano-calendário de 2021.

Fundando-se exclusivamente nessa documentação, o fisco concluiu que o benefício ainda não vigia em 2020 e procedeu à glosa integral da dedução, com fundamento nos arts. 1º, 2º e 3º da MP nº 2.199-14/2001, nos arts. 626 e 636 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) e no Decreto nº 4.212/2002.

O fisco consignou ainda que a contribuinte havia computado na apuração do lucro da exploração, para fins do benefício, receitas líquidas não alcançadas pelo incentivo fiscal, sem, contudo, identificar quais seriam essas receitas, indicar o fundamento de sua exclusão do escopo do incentivo ou quantificar o respectivo impacto no cálculo do benefício deduzido.

A segunda irregularidade, com reflexos tanto no IRPJ quanto na CSLL, consiste na glosa de R\$ 23.272.500,66 a título de perdas no recebimento de créditos, com fundamento no art. 9º da Lei nº 9.430/1996 e no art. 347 do RIR/2018. A contribuinte havia registrado em sua escrituração, ao longo do ano-calendário de 2020, perdas decorrentes da inadimplência de usuários dos serviços concedidos de saneamento, deduzindo os respectivos montantes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ao examinar as planilhas de suporte apresentadas pela contribuinte em resposta à intimação fiscal, a autoridade autuante identificou que parcela dos valores classificados como perda nos lançamentos de setembro e outubro de 2020 estava vinculada a créditos cujos vencimentos formais, de acordo com os calendários de pagamento dos acordos de parcelamento firmados com os usuários devedores, ainda não haviam ocorrido à data dos respectivos lançamentos contábeis.

Com base nessa constatação, o fisco entendeu não estar atendido o requisito de vencimento há mais de seis meses previsto no art. 9º, §7º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/1996 para a dedução de perdas referentes a créditos sem garantia de valor de até R\$ 15.000,00 por operação, procedendo à glosa do referido montante na apuração tanto do Lucro Real quanto da base de cálculo da CSLL.

A terceira irregularidade, de repercussão exclusiva no IRPJ, consiste na desconsideração do valor de R\$ 153.366,33 que a contribuinte havia lançado na ECF como estimativa mensal de IRPJ efetivamente paga. Por meio do cruzamento com as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais dos períodos correspondentes, o fisco constatou que não havia estimativas de IRPJ pagas nos meses em questão e que o valor em referência correspondia, na verdade, a retenções de Imposto de Renda na Fonte realizadas por fontes pagadoras da contribuinte.

Por entender que a classificação era indevida e que o valor não poderia funcionar como dedução autônoma no cálculo do imposto, o fisco o desconsiderou da apuração do IRPJ a pagar.

A contribuinte apresentou impugnação tempestiva. Em sede preliminar, arguiu a nulidade do auto de infração relativo ao IRPJ na parte referente à glosa do incentivo fiscal, por ausência de motivação suficiente. Sustentou que o fisco se valeu de expressão genérica ao mencionar a existência de receitas não incentivadas no lucro da exploração, sem especificá-las, sem indicar o fundamento de sua exclusão do escopo do incentivo e sem demonstrar o impacto quantitativo no cálculo do benefício, conduta que, a seu ver, impossibilita o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Afirmou que o lançamento tributário reclama a subsunção precisa dos fatos à norma, com descrição clara da conduta imputada, exigência que deriva do art. 142 do CTN e do art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, e que sua inobservância configura vício material, não meramente formal, por comprometer a própria substância do crédito tributário constituído.

Invocou em seu favor precedentes do CARF nos quais se reconheceu a nulidade de lançamentos calcados em fundamentação insuficiente ou genérica, entre os quais os acórdãos nºs 9303-007.874, 3201-011.332, 2201-006.353 e 3001-001.882.

No mérito da glosa do incentivo fiscal, a contribuinte narrou que em dezembro de 2012 a SUDAM emitiu os Laudos Constitutivos nºs 062/2012 e 063/2012, pelos quais reconheceu o direito à fruição da redução de 75% do IRPJ sobre o lucro da exploração pelas atividades de tratamento de água e de esgotamento sanitário, respectivamente, pelo prazo de 10 anos a partir do ano-calendário de 2012, em razão da modernização total de empreendimento de infraestrutura na área de atuação da SUDAM, em setor classificado como prioritário nos termos do inciso I do art. 2º do Decreto nº 4.212/2002.

Com supedâneo nesses laudos, a própria DRF/Manaus emitiu, em fevereiro de 2016, os Atos Declaratórios Executivos (ADEs) nºs 12/2016 e 13/2016, pelos quais formalmente reconheceu o direito da contribuinte ao benefício pelo prazo de 10 anos a partir de 2012, com término em 2021, período que abrange o ano-calendário de 2020.

A contribuinte admitiu ter apresentado, por lapso, ao responder à intimação fiscal, documentos pertinentes ao segundo ciclo do benefício, relativos ao período de 2021 a 2030, em vez dos ADEs de 2016. Sustentou, não obstante, que estes foram emitidos pela própria DRF/Manaus e se encontram registrados nos sistemas da administração, sendo inexigível que o contribuinte apresente à autoridade documentos que ela própria produziu e tem em seus registros.

Arguiu que a administração tributária não pode desconsiderar seus próprios atos declaratórios sem fundamentação jurídica específica e que, exercendo exclusivamente as atividades de abastecimento de água e esgotamento sanitário no município de Manaus, não há em seu giro receita que não esteja abrangida pelo objeto dos laudos da SUDAM, razão pela qual a afirmação genérica sobre receitas não incentivadas carece de qualquer suporte nos autos. Invocou precedentes do CARF nos quais se assentou que a fruição do benefício depende do

reconhecimento pelo laudo da SUDAM e pelo ato declaratório da Receita Federal, requisitos ambos presentes no caso, entre os quais os Acórdãos nºs 1301-00.419 e 1102-00.396.

No tocante às perdas no recebimento de créditos, a contribuinte esclareceu que os créditos glosados não eram vincendos, mas tinham vencido antecipadamente por força de cláusula contratual inserta nos termos de confissão de dívida e quitação condicionada celebrados com os usuários devedores.

A referida cláusula estabelece que o inadimplemento de qualquer prestação do acordo implica o vencimento imediato, automático e antecipado de todas as parcelas remanescentes, tornando-as líquidas, certas e exigíveis independentemente de qualquer providência adicional. As planilhas examinadas pelo fisco limitavam-se a registrar as datas originalmente previstas no calendário dos acordos, sem refletir o vencimento já operado pela incidência da cláusula contratual.

Sustentou que o fisco equivocou-se ao examinar apenas os calendários formais dos acordos sem levar em conta o efeito jurídico do inadimplemento sobre o vencimento das parcelas, e que o §2º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 reconhece expressamente o instituto do vencimento antecipado automático nesse contexto, determinando que o prazo de seis meses previsto no §7º, inciso II, alínea "a", do mesmo artigo seja contado a partir do inadimplemento que aciona a cláusula contratual, e não das datas originalmente estipuladas.

Para comprovar o padrão alegado, a contribuinte produziu prova por amostragem, documentando o caso de um usuário que inadimpliu acordo de parcelamento firmado em dezembro de 2019, referente a faturas vencidas entre 2018 e 2019, teve o fornecimento do serviço interrompido e os débitos inscritos em cadastros de proteção ao crédito em janeiro de 2020, com o reconhecimento fiscal da perda formalizado em setembro e outubro daquele mesmo ano, portanto mais de seis meses após a rescisão.

Afirmou que o padrão se replica para mais de 20 mil usuários com dívidas individualmente inferiores a R\$ 15.000,00 por operação, o que tornaria materialmente inviável a juntada da documentação relativa a todos os contratos, e requereu subsidiariamente a realização de diligência ou perícia. Invocou os acórdãos CARF nºs 1301-004.099 e 1402-004.039.

Quanto à desconsideração do IRRF classificado como estimativa paga, a contribuinte reconheceu expressamente o equívoco de classificação na ECF e apresentou comprovantes extraídos do sistema de Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), pelos quais demonstrou que o valor de R\$ 153.366,33 corresponde a retenções efetivamente realizadas por fontes pagadoras no ano-calendário de 2020, compondo, junto com os R\$ 2.044.028,97 corretamente declarados como IRRF no demonstrativo anual, o total de R\$ 2.197.395,30 em retenções sofridas no período.

Afirmou tratar-se de erro exclusivamente formal, sem qualquer prejuízo ao erário, dado que o valor foi recolhido pelas fontes pagadoras e se encontra devidamente informado à Receita Federal. Invocou o princípio da verdade material e o acórdão CARF nº 3302-004.801.

A DRJ julgou a impugnação procedente por unanimidade de votos. O acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2020 INCENTIVO FISCAL. REDUÇÃO DE 75% SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUDAM. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. GLOSA CANCELADA.

Glosa do incentivo fiscal previsto no art. 1º da MP nº 2.199-14/2001 cancelada por ausência de fundamentação específica. A fiscalização não demonstrou quais receitas teriam sido indevidamente incluídas na base de cálculo do benefício, nem apresentou prova de receitas não incentivadas.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. PROVA POR AMOSTRAGEM. ADMISSIBILIDADE.

A empresa comprovou, por amostragem, a definitividade das perdas, com base em cláusulas contratuais que antecipam o vencimento em caso de inadimplemento, termos de confissão de dívida, ordens de corte e registros em órgãos de proteção ao crédito. A prova apresentada foi considerada suficiente, diante do volume de operações envolvidas. Glosa cancelada.

IRRF CLASSIFICADO COMO ESTIMATIVA PAGA. ERRO FORMAL. VERDADE MATERIAL. GLOSA CANCELADA.

Apresentados comprovantes extraídos do sistema DIRF, demonstrando a retenção e recolhimento regular. Glosa cancelada com base no princípio da verdade material e na jurisprudência do CARF.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2020 DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INEXISTÊNCIA DE LACUNA PROBATÓRIA.

Pedido de diligência ou perícia indeferido por ausência de necessidade. Os autos estavam suficientemente instruídos, com documentos contábeis, registros da ECF e provas apresentadas pela impugnante.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. REJEIÇÃO FORMAL. CANCELAMENTO NO MÉRITO POR INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Preliminar de nulidade por ausência de motivação rejeitada formalmente, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. No mérito, a insuficiência probatória levou ao cancelamento da parcela da autuação relativa à glosa do incentivo fiscal, por ausência de descrição adequada dos fatos e fundamentos jurídicos.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Na decisão da DRJ, o pedido de diligência foi indeferido com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, por entender a turma julgadora que os elementos de prova constantes dos autos, em especial os registros da ECF, os documentos contábeis e as planilhas e contratos apresentados pela impugnante, eram suficientes para a formação do convencimento,

sem necessidade de instrução probatória adicional, tendo a autoridade julgadora se amparado nos acórdãos CARF nºs 1301-006.234 e 1302-006.394.

A preliminar de nulidade foi rejeitada com fundamento no art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual a nulidade não será pronunciada quando for possível decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração. A DRJ entendeu que, sendo possível cancelar a exigência por razões de mérito, a declaração de nulidade seria providência desnecessária e contrária à economia processual, devendo os fundamentos que sustentavam a preliminar ser absorvidos pelo julgamento de mérito, com arrimo nos acórdãos CARF nºs 1101-000.548 e 202-16.528.

No mérito da glosa do incentivo fiscal, a DRJ assentou que a fruição do benefício de redução de 75% do IRPJ sobre o lucro da exploração exige, nos termos da MP nº 2.199-14/2001 e do Decreto nº 4.212/2002, o reconhecimento pelo laudo constitutivo da SUDAM e pelo ato declaratório da autoridade da Receita Federal competente, requisitos que, no caso concreto, foram integralmente atendidos pelos laudos constitutivos nºs 062/2012 e 063/2012 e pelos ADEs DRF/Manaus nºs 12/2016 e 13/2016, que conferem à contribuinte o direito ao benefício entre os anos de 2012 e 2021, abrangendo integralmente o ano-calendário de 2020.

Reconheceu que o lapso da contribuinte ao apresentar documentos do segundo ciclo do benefício em vez dos ADEs de 2016 não tem o condão de extinguir direito regularmente reconhecido por atos declaratórios vigentes, emitidos pela própria DRF/Manaus e disponíveis em seus sistemas, ressaltando que o princípio da verdade material impõe à Administração o dever de considerar os fatos e atos jurídicos tal como existem na realidade, independentemente das limitações da instrução probatória promovida pelo contribuinte.

No que tange à alegação de inclusão de receitas não incentivadas no lucro da exploração, a DRJ consignou que o ônus probatório do lançamento é da Fazenda Nacional e que o relatório fiscal, ao se limitar a uma afirmação genérica sobre a existência de receitas não incentivadas sem identificá-las, sem demonstrar que estariam fora do escopo dos projetos aprovados pela SUDAM e sem quantificar seu impacto no cálculo do benefício, não se desincumbiu desse ônus.

Ponderou que a contribuinte opera exclusivamente nas atividades de abastecimento de água e esgotamento sanitário, que constituem o próprio objeto dos laudos da SUDAM, inexistindo nos autos qualquer elemento que indique a existência de receitas de outras fontes, e que, nesse contexto, a afirmação fiscal genérica e não demonstrada não pode prevalecer sobre o direito regularmente constituído. Com fundamento no art. 142 do CTN e nos acórdãos CARF invocados pela impugnante, cancelou a glosa integralmente.

No mérito da glosa das perdas no recebimento de créditos, a DRJ reconheceu que a questão central não era de direito material, mas de qualificação jurídica dos fatos: os créditos glosados pelo fisco não eram vincendos na data dos lançamentos contábeis, pois seu vencimento

já havia se operado antecipadamente pela incidência da cláusula contratual de vencimento automático prevista nos termos de confissão de dívida e quitação condicionada.

Consignou que o §2º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 expressamente contempla a hipótese de vencimento antecipado automático decorrente de cláusula contratual, reconhecendo seus efeitos para fins de apuração dos limites de dedutibilidade das perdas, e que a mesma lógica se aplica ao cômputo do prazo de seis meses previsto no §7º, inciso II, alínea "a", do mesmo artigo.

Asseverou que o fisco incorreu em equívoco ao analisar exclusivamente os calendários formais dos acordos de parcelamento, sem considerar o efeito jurídico do inadimplemento sobre o vencimento das parcelas remanescentes, e que essa premissa factual equivocada contamina a conclusão alcançada na autuação.

Quanto à prova por amostragem, a DRJ a reputou idônea e suficiente, considerando que o universo de operações envolvidas, superior a 20 mil contratos, torna inviável a documentação individualizada de cada caso, e que a amostra apresentada demonstrou com clareza o padrão contratual adotado pela contribuinte e a operação da cláusula de vencimento antecipado em caso de inadimplemento. Cancelou a glosa de R\$ 23.272.500,66 com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

No mérito da glosa do IRRF classificado como estimativa paga, reconheceu que a controvérsia se resumia a um equívoco de classificação na ECF, sem qualquer discussão sobre a existência ou a regularidade das retenções realizadas pelas fontes pagadoras. Consignou que os comprovantes extraídos do sistema DIRF demonstram de forma inequívoca que o valor de R\$ 153.366,33 foi efetivamente retido e recolhido ao erário pelas fontes pagadoras no ano-calendário de 2020, que a Fazenda Nacional não contestou a existência das retenções, e que manter a glosa, nesse contexto, resultaria em exigência de imposto já recolhido, configurando dupla tributação desprovida de fundamento legal.

Assentou que o princípio da verdade material, basilar no processo administrativo fiscal, impõe que a substância econômica e jurídica dos fatos prevaleça sobre incorreções formais de classificação, desde que a realidade do recolhimento esteja comprovada, e cancelou a glosa com fundamento nesse princípio e na jurisprudência do CARF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

O valor exonerado pela decisão recorrida supera o limite de R\$ 15.000.000,00 estabelecido pela Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023, para fins de remessa necessária, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, observada a súmula CARF nº 103. Portanto conheço do recurso de ofício.

Preliminar de nulidade

A DRJ rejeitou corretamente a preliminar de nulidade com fundamento no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972. O dispositivo veda a pronúncia de nulidade quando for possível decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem ela aproveitaria, consagrando os princípios da instrumentalidade das formas e da economia processual. Como o exame do mérito conduz ao cancelamento integral das exigências, a declaração de nulidade seria medida sem relevância.

Ademais, a deficiência de motivação identificada não constitui mero vício formal, mas revela, no plano do mérito, a própria insuficiência probatória que sustenta o cancelamento da glosa do incentivo fiscal. A ausência de identificação das receitas supostamente não incentivadas não é apenas um problema de forma do ato de lançamento, é a demonstração de que o fisco não dispunha da prova necessária para sustentar a exigência.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade

Mérito

Da glosa do incentivo fiscal SUDAM

O benefício fiscal consiste na redução de 75% do IRPJ e adicionais calculados sobre o lucro da exploração, prevista no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001. O dispositivo contempla pessoas jurídicas titulares de projetos aprovados para instalação, ampliação, modernização ou diversificação de empreendimentos enquadrados em setores prioritários para o desenvolvimento regional nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) ou da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

O procedimento de reconhecimento e fruição do benefício exige a aprovação do projeto pelo órgão regional competente, a emissão do laudo constitutivo pelo Superintendente da SUDAM e o reconhecimento formal pela unidade da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o contribuinte, mediante Ato Declaratório Executivo.

No caso concreto, os conjuntos documentais, pertinentes ao ano-calendário de 2020, são formado pelos Laudos Constitutivos SUDAM nº 062/2012 e nº 063/2012, emitidos em dezembro de 2012 pelo Superintendente da SUDAM. Os Laudos reconheceram o direito à atividade de tratamento de água e esgotamento sanitário.

Ambos fixaram o início da fruição no ano-calendário de 2012 e o término no ano-calendário de 2021, pelo prazo de dez anos. Com base nesses laudos, a própria Delegacia da Receita Federal do Brasil emitiu os Atos Declaratórios Executivos DRF/Manaus nº 12/2016 e nº 13/2016, que reconheceram expressamente o direito da contribuinte à fruição do benefício pelo

prazo de dez anos a partir de 2012. O ano-calendário de 2020 insere-se integralmente nesse período.

O Relatório Fiscal afirmou, sem qualquer especificação, que a contribuinte teria computado "receita líquida não alcançada por incentivo fiscal" na apuração do lucro da exploração. Não foram identificadas as receitas supostamente não incentivadas, não foi demonstrado que tais receitas estariam fora do escopo dos projetos aprovados pela SUDAM, não foi apresentado o método de recálculo da base do benefício e não foi produzida prova de que a empresa houvesse auferido receitas de atividades estranhas aos laudos constitutivos.

O lançamento de ofício que pretende desconstituir dedução de incentivo fiscal reconhecido pela própria administração fiscal exige fundamentação específica e prova concreta. O art. 142 do CTN atribui à autoridade lançadora o ônus de verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, o que pressupõe a identificação precisa dos elementos que afastam o direito ao benefício. Não havendo prova de que as receitas computadas na base do lucro da exploração estão fora do escopo dos projetos aprovados, a base fática do lançamento é insuficiente e a exigência não pode prevalecer.

Nego provimento ao recurso de ofício nessa questão.

Da glosa das perdas no recebimento de créditos

A DRJ cancelou a glosa de por reconhecer que as cláusulas contratuais de vencimento antecipado por inadimplência tornam legítima a dedução e que a prova por amostragem é suficiente diante do volume de operações envolvidas. O entendimento merece ser acolhido.

O fisco identificou, a partir dos demonstrativos de setembro e outubro de 2020, que parte dos créditos lançados como perda estava vinculada a parcelas com datas de vencimento futuras e concluiu que os requisitos do art. 9º, § 7º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/1996 não estariam satisfeitos. Essa conclusão parte de premissa equivocada. Os créditos em questão não correspondem a faturas originais vincendas, mas a parcelas de acordos de parcelamento rescindidos por inadimplência, com vencimento antecipado automático de todas as prestações remanescentes por força de cláusula contratual expressa. Após a rescisão do acordo, as datas de vencimento das parcelas renegociadas sofrem alteração, em decorrência de que a exigibilidade integral do crédito antecipou-se à data da inadimplência.

O § 2º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 confirma essa leitura ao estabelecer que, nos contratos com cláusula de vencimento automático das parcelas vincendas em caso de inadimplência, os limites de valor são apurados em relação ao total dos créditos por operação com o mesmo devedor. O legislador reconheceu expressamente a eficácia jurídica tributária dessas cláusulas, afastando interpretação que exigisse o vencimento individualizado de cada parcela renegociada.

A prova por amostragem é admissível. A uniformidade da sistemática está demonstrada pelo MPSAC, instrumento normativo interno que disciplina de forma padronizada o tratamento de todos os usuários inadimplentes, e pelo próprio § 2º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996, que confere os mesmos efeitos jurídicos à cláusula de vencimento antecipado em qualquer contrato que a contenha. Entendo que o contribuinte produziu prova suficiente da sistemática adotada, e o fisco não a contradisse nem demonstrou que créditos específicos do universo glosado teriam natureza distinta da evidenciada pela amostra apresentada

Nego provimento ao recurso de ofício nessa questão.

Da desconsideração do IRRF classificado como estimativa paga

A DRJ cancelou a glosa de R\$ 153.366,33 com fundamento no princípio da verdade material e na comprovação do recolhimento pelo sistema DIRF. O entendimento merece ser acolhido.

O erro de classificação em obrigação acessória, sem repercussão sobre o montante efetivamente recolhido, não autoriza a glosa de crédito cujo pagamento está comprovado por documentação extraída dos sistemas da própria Receita Federal. Manter a exigência implicaria tributar quantia já recolhida, em ofensa ao princípio da legalidade.

Nego provimento ao recurso de ofício nessa questão.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo integralmente o Acórdão da primeira instância, que julgou procedente a impugnação e cancelou o crédito tributário exigido nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator designado

Entendo que o processo deve ser baixado em diligência, pelas razões e nos termos a seguir expostos, para o esclarecimento de aspectos relacionados às duas primeiras infrações

A primeira infração, com repercussão exclusiva no IRPJ, diz respeito à dedução do incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ sobre o Lucro da Exploração, previsto no art. 1º da

Medida Provisória nº 2.199-14/2001, no valor de R\$ 49.130.588,53, registrada pela contribuinte na ECF relativa ao ano-calendário de 2020.

Ao ser intimada a apresentar os atos da SUDAM comprobatórios do direito à fruição do benefício no referido ano-calendário 2020, a contribuinte juntou aos autos laudos constitutivos emitidos pela SUDAM em julho de 2021 e atos declaratórios executivos da Delegacia da Receita Federal do Brasil, documentos esses que reconheciam o direito ao benefício com início no ano-calendário de 2021.

Fundando-se nessa documentação, o Fisco concluiu que o benefício ainda não vigia em 2020 e procedeu à glosa integral da dedução, com fundamento nos arts. 1º, 2º e 3º da MP nº 2.199-14/2001, nos arts. 626 e 636 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) e no Decreto nº 4.212/2002. Nos termos do TVF:

Em atendimento a exigência disposta em Termo de Intimação datado de 06/06/2024, a pessoa jurídica MANAUS AMBIENTAL S.A. apresentou, ao Fisco, os documentos constantes dos arquivos magnéticos inseridos na pasta digital intitulada 19 Juntada 20jun2024 14 42 50 h. Com efeito, intimado a apresentar fac-símile do(s) dispositivo(s) que fundamentasse(m) as apurações representadas nos Registros N600 anual [linhas 111.655(código 11, coluna valor) e 111.703 (código 59, coluna valor)], N610 anual [linhas 111.760(código 50, coluna valor) e 111.786 (código 76, coluna valor)] e N630 anual [linha 111.808(código 17, coluna valor)] da Escrituração Contábil Fiscal referente ao ano-calendário de 2020 (ECF entregue ao Fisco mediante emissão do Recibo identificado pelo código 4C0490AC6DA227AA3E7784B9CB84F28F879C4978-0), **o contribuinte deu a conhecer – dentre outros elementos – (1) o Laudo Constitutivo nº 022/2021, de 29/07/2021, da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), pelo qual teve reconhecido e concedido o direito a incentivo fiscal passível de fruição entre os anos de 2021 e 2030; (2) o Laudo Constitutivo nº 023/2021, de 29/07/2021, da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), pelo qual teve reconhecido e concedido o direito a incentivo fiscal passível de fruição entre os anos de 2021 e 2030; (3) o Ato Declaratório Executivo DRF/MNS nº 196, de 21/09/2021, pelo qual teve reconhecido o direito à redução de 75% do IRPJ e adicionais não restituíveis, incidentes sobre o Lucro da Exploração, com início no ano-calendário de 2021 e término no ano-calendário de 2030; (4) o Ato Declaratório Executivo DRF/MNS nº 197, de 21/09/2021, pelo qual teve reconhecido o direito à redução de 75% do IRPJ e adicionais não restituíveis, incidentes sobre o Lucro da Exploração, com início no ano-calendário de 2021 e término no ano-calendário de 2030.** Quanto a essa matéria, vide demonstrativos N600, N610 e N630 (constantes do Relatório de Impressão de Pastas e Fichas inserto no arquivo digital intitulado 2 Pastas e Fichas ECF ac 2020), arquivo digital 18 Termo de Intimação 06jun2024, além dos arquivos magnéticos inclusos na pasta digital intitulada 19 Juntada 20jun2024 14 42 50 h.

Relativamente às operações representadas na Escrituração Contábil Fiscal referente ao ano-calendário de 2020 (ECF entregue ao Fisco mediante emissão do Recibo identificado pelo código 4C0490AC6DA227AA3E7784B9CB84F28F879C4978-0) e na Escrituração Contábil Digital referente ao ano-calendário de 2020 (ECD de que faz especificação a Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital identificada pelo código 14d6e240-bf5d-48a0-93f9-f46ffc6abcad), o Fisco, em consonância com os documentos coligidos e compulsados em face da auditoria disposta pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 02.2.01.00-2024-00035-0, conclui que (1) o contribuinte se utilizou, indevidamente, da dedução consignada na linha 111.808 (código 17, coluna valor) da

Escrituração Contábil Fiscal referente ao ano-calendário de 2020 (ECF entregue ao Fisco mediante emissão do Recibo identificado pelo código 4C0490AC6DA227AA3E7784B9CB84F28F879C4978-0); (2) o contribuinte computou, na determinação da parcela do Lucro da Exploração correspondente a Atividade com Redução de 75% do IRPJ, **receita líquida não alcançada por incentivo fiscal**; (3) o contribuinte se utilizou, parcial e indevidamente, da redução consignada nas linhas 111.760 e 111.786(códigos 50 e 76, respectivamente) da ECF referente ao ano-calendário de 2020. (Destaquei).

O Relatório Fiscal afirmou que a contribuinte teria computado "receita líquida não alcançada por incentivo fiscal" na apuração do Lucro da Exploração. A "receita líquida" referida é, no meu entender, toda a receita líquida que segundo defende o Impugnante/Recorrente, seria alcançada pelo benefício fiscal. Isto porque afirmou a Impugnante que opera exclusivamente nas atividades de abastecimento de água e esgotamento sanitário, que constituem o próprio objeto dos laudos da SUDAM.

Somente em Impugnação a contribuinte juntou outros documentos referentes a períodos anteriores a 2021, no sentido de comprovar o alegado direito à dedução do incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ sobre o Lucro da Exploração em 2020. Assim dispôs a DRJ, em relatório e em voto:

(...)

A empresa reconhece que, em resposta à intimação fiscal, apresentou documentos relativos ao exercício de 2021, por lapso, mas sustenta que os documentos válidos para 2020 estavam disponíveis à Receita Federal, que inclusive os havia emitido. Alega que a fiscalização deveria ter considerado tais documentos antes de glosar o benefício.

(...)

De fato, os documentos apresentados — Laudos nº 062/2012 e nº 063/2012 da SUDAM, e Atos Declaratórios DRF/Manaus nº 12/2016 e nº 13/2016 — conferem à empresa o direito à fruição do benefício fiscal entre os anos de 2012 e 2021, com base em projetos de modernização de infraestrutura nas atividades de tratamento de água e esgotamento sanitário, consideradas prioritárias nos termos do Decreto nº 4.212/2002. (Destaquei).

Desta forma, entendo que a Unidade de Origem deve se manifestar sobre a vigência da isenção de IRPJ sobre o lucro da exploração, no ano calendário 2020, frente aos Laudos nº 062/2012 e nº 063/2012 da SUDAM, e Atos Declaratórios DRF/Manaus nº 12/2016 e nº 13/2016 e seus registros internos.

A segunda infração, com reflexos tanto no IRPJ quanto na CSLL, consiste na glosa de R\$ 23.272.500,66 a título de perdas no recebimento de créditos, com fundamento no art. 9º da Lei nº 9.430/1996 e no art. 347 do RIR/2018. A contribuinte havia registrado em sua escrituração, ao longo do ano-calendário de 2020, perdas decorrentes da inadimplência de usuários dos serviços concedidos de saneamento, deduzindo os respectivos montantes na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Ao examinar as planilhas de suporte apresentadas pela contribuinte em resposta à intimação fiscal, a autoridade autuante identificou que parcela dos valores classificados como perda nos lançamentos de setembro e outubro de 2020 estava vinculada a créditos cujos vencimentos formais, de acordo com os calendários de pagamento dos acordos de parcelamento firmados com os usuários devedores, ainda não haviam ocorrido à data dos respectivos lançamentos contábeis.

Com base nessa constatação, o Fisco entendeu não estar atendido o requisito de vencimento há mais de seis meses previsto no art. 9º, §7º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/1996 para a dedução de perdas referentes a créditos sem garantia de valor de até R\$ 15.000,00 por operação, procedendo à glosa do referido montante na apuração tanto do Lucro Real quanto da Base de Cálculo da CSLL.

A Impugnante afirmou que os créditos glosados não eram vincendos, mas tinham vencido antecipadamente por força de cláusula contratual inserta nos Termos de Confissão de Dívida e Quitação Condicionada celebrados com os usuários devedores.

A referida cláusula estabeleceria que o inadimplemento de qualquer prestação do acordo implicaria o vencimento imediato, automático e antecipado de todas as parcelas remanescentes, tornando-as líquidas, certas e exigíveis independentemente de qualquer providência adicional. As planilhas examinadas pelo Fisco limitavam-se a registrar as datas originalmente previstas no calendário dos acordos, sem refletir o vencimento já operado pela incidência da cláusula contratual.

Sustentou que o Fisco equivocou-se ao examinar apenas os calendários formais dos acordos sem levar em conta o efeito jurídico do inadimplemento sobre o vencimento das parcelas, e que o §2º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 reconhece expressamente o instituto do vencimento antecipado automático nesse contexto, determinando que o prazo de seis meses previsto no §7º, inciso II, alínea "a", do mesmo artigo seja contado a partir do inadimplemento que aciona a cláusula contratual, e não das datas originalmente estipuladas.

Para comprovar o padrão alegado, a contribuinte produziu prova por amostragem, documentando o caso de um usuário que inadimpliu acordo de parcelamento firmado em dezembro de 2019, referente a faturas vencidas entre 2018 e 2019, teve o fornecimento do serviço interrompido e os débitos inscritos em cadastros de proteção ao crédito em janeiro de 2020, com o reconhecimento fiscal da perda formalizado em setembro e outubro daquele mesmo ano, portanto mais de seis meses após a rescisão.

Afirmou que o padrão se replica para mais de 20 mil usuários com dívidas individualmente inferiores a R\$ 15.000,00 por operação, o que tornaria materialmente inviável a juntada da documentação relativa a todos os contratos, e requereu subsidiariamente a realização de diligência ou perícia. Invocou os Acórdãos CARF nºs 1301-004.099 e 1402-004.039.

A DRJ entendeu convincentes as conclusões da Impugnante, baseada na amostra que documentou o caso de um usuário que inadimpliu acordo de parcelamento firmado em dezembro de 2019, referente a faturas vencidas entre 2018 e 2019. Desta forma, a Primeira Instância exonerou a glosa das perdas referente a aproximadamente 20 mil usuários. Em seus termos:

(...)

Além disso, a impugnante apresentou prova por amostragem, conforme indicado no item 79 da impugnação, por meio de arquivo não paginável que contém registros de usuários inadimplentes, termos de confissão, ordens de corte e inscrições em órgãos de proteção ao crédito. Essa documentação reforça a definitividade das perdas e atende aos requisitos legais para dedutibilidade, especialmente considerando o volume de operações envolvidas.

Diante da documentação apresentada e da cláusula contratual que antecipa o vencimento em caso de inadimplemento, conclui-se que a impugnante se desincumbiu do ônus de comprovar a definitividade das perdas. Ressalto que a prova por amostragem pode ser aceita, no caso de grande volume de dados.

(...)

Uma amostra é um subconjunto de elementos de um conjunto maior, selecionada para representar as características e permitir inferências estatísticas confiáveis sobre a população do conjunto maior. É difundida a aceitação, ao menos em certos setores do direito, da prova estatística como instrumento apto a elucidar fatos complexos, cuja comprovação individualizada mostrar-se-ia, na melhor das hipóteses, inviável; na pior, inútil (MARTINE DIAS, 2019).

Mas, não me parece representativa de uma população de aproximadamente 20 mil usuários a descrição da operação de um usuário, e a simples citação de outros nove, escolhidos pela própria Impugnante.

Desta forma, entendo que a Unidade de Origem deve manifestar-se, em diligência, sobre a dedutibilidade das despesas referentes tanto em relação ao usuário destacado (item 72 da Impugnação), quanto aos outros nove referidos (item 79 da Impugnação), escolhidos pela própria Impugnante. A autoridade diligenciante, através de eventual intimação ao Impugnante, deve adicionar à análise subconjunto maior de usuários, destacando o critério adotado para a seleção da amostra, a fim de colher elementos e concluir sobre a dedutibilidade das despesas, com base nos requisitos do art. 9º da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto meu voto é por diligência à Unidade de Origem nos seguintes termos:

- a) a Unidade de Origem deve se manifestar sobre a vigência da isenção de IRPJ sobre o lucro da exploração, no ano calendário 2020, frente aos Laudos nº 062/2012 e nº 063/2012 da SUDAM, aos Atos Declaratórios DRF/Manaus nº 12/2016 e nº 13/2016, e demais dados coletados em seus registros internos ou junto ao Impugnante.
- b) a Unidade de Origem deve manifestar-se, em diligência, sobre a dedutibilidade das despesas, analisando tanto os documentos referentes ao usuário destacado pelo Impugnante (item 72 da Impugnação), quanto aos outros nove referidos (item 79 da Impugnação). A autoridade diligenciante, através de eventual intimação ao Impugnante, deve adicionar à análise subconjunto maior de usuários, destacando o critério adotado para a seleção da amostra, a fim de colher elementos e concluir sobre a dedutibilidade das despesas, com base nos requisitos do art. 9º da Lei nº 9.430/96.
- c) a Unidade de Origem deve analisar a procedência do pleito em relação aos tópicos acima, em relatório circunstanciado, e intimar a Recorrente do resultado

da diligência, permitindo-se-lhe um prazo de trinta dias para manifestação, após os quais os autos devem ser remetidos a este CARF.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa