



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.730926/2012-49</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.390 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA RIOGRANDENSE DE SANEAMENTO CORSAN
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. CONTABILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CUSTO OU DESPESA

Segundo o regime de competência, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e relatados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

Todas as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre despesas e receitas, o que envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos.

LANÇAMENTO REFLEXO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Aplicam-se integralmente à CSLL as conclusões aplicadas ao IRPJ por estarem suportadas nos mesmos elementos de fato, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, devem ser aplicadas as respectivas sanções.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, por (i) unanimidade de votos, quanto ao mérito da autuação e (ii) por voto de qualidade, quanto à impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento no ponto.

(documento assinado digitalmente)

**Rafael Taranto Malheiros** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Iágaro Jung Martins** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra decisão da DRJ/Belo Horizonte, que julgou improcedente a impugnação contra lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ (IRPJ), no valor de R\$ 3.336.387,84, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor principal de R\$ 1.201.099,60, relativos ao ano-calendário 2007 e 2008.

2. O lançamento foi motivado por dois fatos distintos: (i) exclusões não autorizadas na apuração do lucro real, com base nos art. 247 e 250 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e, em relação à CSLL, art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; e (ii) não pagamento das estimativas, nos termos do art. artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007; artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007.

3. Em impugnação (fls. 2.184/2.192), o sujeito passivo alegou que é imune em razão de ser empresa de economia mista, mas que o capital é 100% detido pelo Estado do Rio Grande do Sul e oito municípios, no seu entendimento, em razão da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal), as empresas estatais que prestam serviços públicos titularizados por pessoas jurídicas de direito público devem ser desoneradas; que empresas estatais, outorgatárias de serviços públicos, prestam tais serviços, mesmo havendo a contraprestação ou o pagamento por meio de preços ou tarifas, a elas não se aplicam as ressalvas da imunidade recíproca do § 3º do art. 150, da Constituição Federal, mas sim a imunidade intergovernamental do art. 150, caput, inciso VI, alínea a, da mesma Carta Política, conforme Parecer AGU/SF/16/2007, aprovado pelo Advogado-Geral da União em 17.12.2007; que o Supremo Tribunal Federal, em 16.12.2010, julgou o Recurso Extraordinário nº 580.264, onde concluiu que são imunes as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos desde que a empresa não tenha por finalidade a obtenção de lucro; que o STF decidiu, de maneira semelhante, em 09.06.2011, a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público (ARE 638.315); que diante desses posicionamentos deveria ser aplicado os arts. 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF; sobre a

despesa glosada, alega que o valor de R\$ 45.681.158,22 não podia ser entendido, àquela época da assinatura do contrato, conforme entendimento da Fiscalização, como despesa dedutível, pois na oportunidade tratava-se de mera provisão para benefícios pós-emprego, visto que havia expressa disposição em contrato de que a obrigação dependia de um elemento incerto, apurado mensalmente, que é o salário de participação do empregado beneficiário; que, em resumo, a contribuição à Fundação Corsan somente poderia ser calculado ao final de cada mês, porque depende da identificação do salário-de-contribuição dos servidores, sobre o qual incide o percentual de dois por cento; que o valor reconhecido como despesa teve como pressuposto um cálculo atuarial, que levou em consideração diversos itens que são revistos sazonalmente; defende que no momento da celebração do contrato, havia mera expectativa de gasto e, que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC 25, identifica provisão a partir da incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação; que é indevida a cumulação de multas; alternativamente, pugnou que os valores contabilizados como ajustes de exercícios anteriores, representativos de despesas decorrentes da condição de ente patrocinador da Funcorsan, sejam reconhecidos como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa dos períodos respectivos.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 2.632/2.660) por entender que os precedentes judiciais citados não vinculam à administração em relação ao caso específico; quanto o mérito, em especial sobre a questão da imunidade, ainda que a atuada seja empresa cujo capital é integralmente de propriedade estadual ou municipal, ela tem personalidade jurídica própria que não se confunde com a dos seus acionistas, é uma sociedade de economia mista que cobra tarifa dos seus usuários, não se submetendo ao disposto no inciso VI, “a”, do art. 150, da CF; quanto à primeira infração, entendeu a autoridade julgadora que não houve arguição específica na impugnação, mas apenas que o montante de R\$ 78.033.722,84 fosse passível de compensação em períodos de apuração subsequentes, como se tivesse sido contabilizado nos períodos correspondentes, de 1991 a 2001, fato que implicaria modificar o resultado fiscal desses anos-calendário; quanto a segunda infração, relativa ao compromisso assumido de aportar recursos adicionais à Funcorsan em 2000, destinada a ampliar a aposentadoria de um grupo específico de aposentados, apenas em dezembro de 2005 houve o registro da obrigação de R\$ 45.681.158,22 e em 24.01.2006 a atuada reconheceu a dívida perante a Fundação; que desde 01.12.2000 a obrigação já se encontrava formalmente assumida e seu valor era ou deveria ser conhecido, não

se tratava de mera expectativa de gasto; que, ao contrário do defendido pela autuada, a obrigação não teria surgido somente em 24.01.2006, como o reconhecimento da dívida, mas quando da celebração do acordo coletivo de trabalho referente aos anos de 2000 e 2001; que deve ser mantida a multa isolada, pois, ainda que existam fatos geradores alcançados pela redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, permaneceu a sanção. A referida decisão restou assim materializada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - CONTABILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CUSTO OU DESPESA

Segundo o regime de competência, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e relatados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

Todas as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre despesas e receitas, o que envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos.

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL

Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 2.671/2.696), o sujeito passivo repisa os argumentos trazidos na impugnação, em especial que é empresa de economia mista, mas que o capital é 100% detido pelo Estado do Rio Grande do Sul e oito municípios, no seu entendimento, em razão da imunidade recíproca (art. 150, VI, "a", da Constituição Federal), as empresas estatais que prestam serviços públicos titularizados por pessoas jurídicas de direito público devem ser desoneradas; que

empresas estatais, outorgatárias de serviços públicos, prestam tais serviços, mesmo havendo a contraprestação ou o pagamento por meio de preços ou tarifas, a elas não se aplicam as ressalvas da imunidade recíproca do § 3º do art. 150, da Constituição Federal, mas sim a imunidade intergovernamental do art. 150, caput, inciso VI, alínea a, da mesma Carta Política, conforme Parecer AGU/SF/16/2007, aprovado pelo Advogado-Geral da União em 17.12.2007; que o Supremo Tribunal Federal, em 16.12.2010, julgou o Recurso Extraordinário nº 580.264, onde concluiu que são imunes as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos desde que a empresa não tenha por finalidade a obtenção de lucro; que o STF decidiu, de maneira semelhante, em 09.06.2011, a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público (ARE 638.315 e ARE 763.000); que diante desses posicionamentos deveria ser aplicado os arts. 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF; sobre a despesa glosada, alega que o valor de R\$ 45.681.158,22 não podia ser entendido, àquela época da assinatura do contrato, conforme entendimento da Fiscalização, como despesa dedutível, pois na oportunidade tratava-se de mera provisão para benefícios pós-emprego, visto que havia expressa disposição em contrato de que a obrigação dependia de um elemento incerto, apurado mensalmente, que é o salário de participação do empregado beneficiário; que, em resumo, a contribuição à Fundação Corsan somente poderia ser calculado ao final de cada mês, porque depende da identificação do salário-de-contribuição dos servidores, sobre o qual incide o percentual de dois por cento; que o valor reconhecido como despesa teve como pressuposto um cálculo atuarial, que levou em consideração diversos itens que são revistos sazonalmente; defende que no momento da celebração do contrato, havia mera expectativa de gasto e, que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC 25, identifica provisão a partir da incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação; que é indevida a cumulação de multas e que, se entendido diferente, que a cumulação seja admitida apenas para fatos posteriores à 15.06.2007, quando foi editada a Lei nº 11.488, de 2007; alternativamente, pugna que os valores contabilizados como ajustes de exercícios anteriores, representativos de despesas decorrentes da condição de ente patrocinador da Funcorsan, sejam reconhecidos como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa dos períodos respectivos. Ao final, requer o reconhecimento da imunidade tributária, sucessivamente, sejam consideradas corretas as exclusões do lucro relativas aos valores pagos à Funcorsan, o cancelamento das multas isoladas ou sua exigência a partir de 15.06.2007 e,

o reconhecimento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL dos valores registrados como ajustes de exercícios anteriores, representativos de despesas decorrentes de patrocinador da Funcorsan.

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Erro! Fonte de referência não encontrada., Relator.

### **Conhecimento**

7. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 05.12.2014, conforme Aviso de Recebimento (fls. 2.669), dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizado em 05.01.2015, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 2.697), é tempestivo e, por preencher os demais requisitos processuais, deve ser conhecido.

### **Mérito**

8. Embora a autuação tem por base duas matérias distintas, exclusões não autorizadas na apuração do lucro real e o não pagamento das estimativas, há uma questão prejudicial a essas análises, a subsunção da imunidade tributária para a Recorrente.

#### **a) Imunidade**

9. A Recorrente alega aplicação da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal), pois, embora seja empresa de economia mista, seu capital é integralmente detido por entes públicos (Estado do Rio Grande do Sul e oito municípios). Sua natureza, de empresa pertencente ao estado, prestadora de serviços públicos, ainda que havendo contraprestação ou o pagamento por meio de preços ou tarifas, a ela não se aplicam as ressalvas da imunidade recíproca do § 3º do art. 150, da Constituição Federal, mas sim a imunidade intergovernamental do art. 150, caput, inciso VI, e que o Parecer AGU/SF/16/2007, aprovado pelo Advogado-Geral da União em 17.12.2007, convalidaria esse entendimento.

10. Informa que o Supremo Tribunal Federal, em 16.12.2010, julgou o Recurso Extraordinário nº 580.264, no âmbito da sistemática de repercussão geral, onde concluiu que são imunes as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos desde que a empresa não

tenha por finalidade a obtenção de lucro. De forma semelhante, em 09.06.2011, decidiu pela extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público (ARE nº 638.315) e para sociedade de economia mista prestadora de serviço de distribuição de água e saneamento (ARE nº 763.000).

11. Pugna que, diante desses posicionamentos do STF, deve ser aplicado os arts. 62 e 62-A do então Regimento Interno do CARF.

12. A autoridade julgadora de primeira instância, ao negar aplicação da imunidade, fundamentou seu entendimento no fato de que, apesar da Recorrente ser empresa cujo capital é integralmente de propriedade estadual ou municipal, ela tem personalidade jurídica própria que não se confunde com a dos seus acionistas, é uma sociedade de economia mista que cobra tarifa dos seus usuários, não se submetendo ao disposto no inciso VI, “a”, do art. 150, da CF.

13. O art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal tem a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a” é extensiva às autarquias e às Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou à elas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, letra “a” e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados a atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

[...]

14. O Supremo Tribunal Federal em diversos julgados tem estendido o conceito de imunidade tributária para outras entidades integrantes da administração pública indireta, isto é, não apenas para às autarquias e fundações públicas, expressamente citadas no § 2º do art. 150 da CF:

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. **Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.** 5. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE nº 601392/PR, relator Ministro Joaquim Barbosa, relator para Acórdão Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 28.02.2013) (g.n.)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE.

1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis).

**2 . A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.**

3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral.

(RE nº 580.264/RS, relator Ministro Joaquim Barbosa, relator para Acórdão Ministro Ayres Brito, julgamento em 16.12.2010) (g.n.)

RECURSO Extraordinário. Imunidade tributária recíproca. Extensão.

Empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público.

(ARE nº 638.315/BA, relator Ministro Cezar Peluso, julgamento em 09.06.2011)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO DE SANEAMENTO. IMUNIDADE RECÍPROCA RECONHECIDA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA 279/STF.

**É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento, tendo em vista que desempenham atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.**

As instâncias ordinárias assentaram que **a companhia é controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tem por finalidade essencial os serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, razão pela qual as taxas cobradas a título de serviço teriam por escopo cobrir os custos operacionais, sem qualquer finalidade lucrativa.** Dessa forma, o acolhimento da pretensão encontra óbice na Súmula 279/STF.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE nº 763.000/ES, relator Ministro Luís Roberto Barroso, julgamento em 19.08.2014) (g.n.)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART, 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza.

2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas **que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público** (ausência de capacidade contributiva) e **não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas** (livre iniciativa e concorrência).

3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(RE nº 399307 AgR, relator Ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 16.03.2010) (g.n.)

15. Em resumo, a Suprema Corte tem dado guarida para empresas estatais e, até mesmo as de economia mista, quando observado os seguintes requisitos: (i) serviço que corresponde à própria atuação do Estado; (ii) atividade exercida em caráter exclusivo, isto é, não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas; e (iii) que a empresa estatal ou de economia mista não tenha por finalidade a obtenção de lucro, ainda que cobre taxa ou preço público para cobrir os custos operacionais (ausência de capacidade contributiva).

16. A Recorrente é sociedade de economia mista e, do seu Estatuto (fls. 2.199/2.205), destacam-se os seguintes pontos:

Objeto social:

a) realizar estudos, projetos, construção e operação de serviços de saneamento básico, comercializar esses serviços e os benefícios decorrentes (art. 3º);

b) exploração mercantil concernente a serviços públicos de fornecimento de água, coleta, tratamento e disposição final de esgotos sanitários, efluentes e resíduos sólidos domésticos e industriais; (art. 3º, § 1º);

c) poderá prestar serviços de consultoria e assistência técnica na sua área de atuação (art. 3º, § 2º); e

d) realizar pesquisas e projetos, operação, manutenção e comercialização de energia elétrica para si ou para terceiros (art. 3º, § 3º).

Das ações:

a) capital representado por ações ordinárias e preferencias (art. 7º);

b) prioridade de distribuição de distribuição de dividendo para ações preferencias em valor 10% superior às ordinárias (art. 7º, § 2º).

Da distribuição dos lucros:

a) destinação do lucro líquido conforme art. 192 a 203 da Lei nº 6.404, de 1976, isto é, 25% destinados aos acionistas como dividendo mínimo obrigatório e o saldo terá destinação conforme proposta da administração (art. 33)

b) Assembleia Geral fixará a forma de pagamento dos dividendos mínimos no exercício em que forem declarados (art. 33, parágrafo único).

17. Verifica-se, pois, ainda que se pudesse considerar a situação fática da Recorrente abrangida pelos casos julgados sob o regime de repercussão geral (RE nº 601392/PR, 580.264/RS), que a Recorrente não atende o último requisito definido pelo STF para ampliação do conceito de imunidade, isto é, inexistência da finalidade lucro, conforme expressamente se observa no art. 33 do referido documento.

18. Com relação ao Parecer AGU/SF/16/2007, aprovado pelo Advogado-Geral da União em 17.12.2007, ressalte-se que o referido ato para ter caráter vinculante deve ser aprovado pelo Presidente da República, conforme art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

19. Dessa forma, não há como aplicar os arts. 62 e 62-A do então Regimento Interno do CARF para reconhecer como abrangidas pela imunidade as atividades desenvolvidas pela Recorrente.

***b) Exclusões não autorizadas***

20. A Recorrente defende que o valor de R\$ 45.681.158,22 não podia ser considerado como despesa na época da assinatura do contrato, pois, na oportunidade, tratava-se de mera provisão para benefícios pós-emprego, visto que havia expressa disposição em contrato de que a obrigação dependia de um elemento incerto, apurado mensalmente, que é o salário de

participação do empregado beneficiário. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC nº 25, identifica como provisão a incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro, necessário para a sua liquidação.

21. Em resumo, defende que a contribuição adicional à Fundação Corsan somente poderia ser calculado ao final de cada mês, visto que dependia da identificação do salário-de-contribuição dos servidores, sobre o qual incide o percentual de dois por cento.

22. Ressalta, por fim, que o valor reconhecido como despesa teve como pressuposto cálculo atuarial.

23. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.135/2.150), a Recorrente, no ano-calendário 2005, registrou R\$ 45.681.158,22 como despesa em razão de reserva calculada por consultoria atuarial, contratada pela Funcorsan. Passo seguinte, adicionou o referido montante ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL. Esse valor foi reconhecido em contrato celebrado entre a Recorrente e a Funcorsan em 24.01.2006. A partir do ano-calendário 2007 e 2008, foram efetuados três registros contábeis: (i) ajuste relativo à meta atuarial; (ii) ajuste decorrente da atualização monetária; e (iii) pagamento da parcela mensal. Na parte A do Lalur, as variações da meta atuarial foram adicionadas ao lucro líquido, por sua vez, o valor efetivamente pago foi excluído do lucro líquido.

24. As despesas registradas decorrem da Cláusula 62ª do Acordo Coletivo de Trabalho 2000/2001 (fls. 398/425) e deveriam ser reconhecidos como tal no período em que efetivamente ocorridas. No entanto, as exclusões e adições efetuadas pela ora Recorrente são indevidas, razão pela qual foram desconsideradas pela Fiscalização. Em resumo, em que pese as despesas registradas como redução do lucro líquido estarem vinculadas a períodos de apuração já alcançados pela decadência, não se admite a dedução a maior em períodos posteriores.

25. Ressalte-se que a autoridade fiscal demonstrou de forma analítica os excessos de exclusões com as amortizações em razão dos parcelamentos assumidos com a Fundação Corsan, Reserva de Tempo de Serviço Passado e Complementação da Reserva de Benefícios Concedidos (fls. 2.131) e Demonstrativo do Saldo de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL (fls. 2.132), que resultaram na base de cálculo que resultou no lançamento de ofício.

26. Os argumentos apresentados no Recurso Voluntário são exatamente os mesmos trazidos na Impugnação e, por entender que a autoridade julgadora abordou o tema de forma correta, adota-se as mesmas razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

O atuante considerou indevidas as exclusões, por entender que se trata de uma ampliação de benefícios em relação à qual os requisitos para implementação encontravam-se, desde o momento da celebração do acordo coletivo de trabalho, integralmente adimplidos pelos possíveis beneficiários; em consequência, a entidade patrocinadora do ente previdenciário, responsável pelo aporte de recursos necessários ao pagamento, desde logo, devia promover o reconhecimento do valor integral das despesas decorrentes, não havendo necessidade de ser efetuada qualquer adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Por outro lado, o atuante também considerou indevidas as adições referentes às variações do valor da dívida, por entender que devem ser consideradas despesas ou receitas à medida que são efetivamente incorridos, ao longo do período em que ocorre a quitação das prestações mensais. Por isso, ao calcular a diferença tributável do lançamento de ofício, não só acrescentou as exclusões referidas, como também subtraiu as importâncias relativas a essas adições que considerou indevidas, tanto que, conforme se verifica no demonstrativo a folhas 2.132 e 2.133, quanto ao ano-calendário de 2008, foi negativo o efeito líquido das irregularidades em questão na determinação do lucro real ajustado pela fiscalização.

A impugnante, por sua vez, objeta que os R\$ 45.681.158,22 não podiam ser enquadrados como despesa dedutível, pois se trataria de mera provisão para benefícios pós-emprego. Argumenta que, de acordo com a cláusula sexagésima segunda do acordo coletivo de trabalho, a obrigação assumida pela Corsan depende, sempre, de um elemento incerto, que é apurado mensalmente e no presente: o salário de participação do empregado beneficiário. Para enquadrar uma obrigação como despesa, prossegue o seu raciocínio, exige-se a presença de três requisitos: (i) a quem se deve, (ii) quando se deve e (iii) quanto se deve; o efetivo valor da contribuição pela qual a Corsan se obrigou somente pode ser calculado ao final de cada mês, porquanto necessário identificar qual o salário-de-contribuição dos servidores. Acrescenta também que o valor reconhecido teve

como pressuposto um cálculo atuarial, que levou em consideração diversos itens que são revistos sazonalmente, tais como a expectativa de sobrevivência do segurado, sua idade, o tempo e o valor do seu salário-de-contribuição. Conclui o argumento afirmando que, por faltar a certeza quanto ao que se devia, havia mera expectativa de gasto e, portanto, uma provisão, visto que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC nº 25, identifica provisão a partir da incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação.

Contudo, o argumento da impugnante não se sustenta. A obrigação de constituir uma reserva para custear o aumento dos benefícios de um grupo definido de aposentados da Funcorsan foi estabelecida pela cláusula sexagésima segunda do acordo coletivo de trabalho firmado, em 20 de julho de 2000, pela autuada e pelo sindicato representante de seus empregados (vide folhas 397 a 482). De acordo com o parágrafo único dessa cláusula, a Funcorsan devia elaborar um plano específico com o objetivo de estabelecer o regramento para recuperar os proventos dos aposentados, bem como para a elevação do piso, daqueles que não participam do plano PAI. Ainda segundo esse parágrafo único, aquele plano seria submetido e aprovado pela Patrocinadora e pelo Sindicato antes de sua implementação, o que ocorreria ou deveria ocorrer em 01/12/2000. Portanto, desde 01/12/2000, a obrigação já se encontrava formalmente assumida, era definida e seu valor era ou devia ser conhecido. Nem de longe se poderia classificar tal obrigação como mera expectativa de gasto.

Além disso, os beneficiários da obrigação já eram igualmente conhecidos e identificados, visto que se tratava de um grupo específico de aposentados. Uma vez que já se encontravam aposentados, faziam a jus a um direito plenamente adquirido, com todos os requisitos para a sua aquisição já satisfeitos. Para a autuada, essa obrigação representava um custo decorrente de prestações de serviço de mão de obra que já lhe haviam sido prestados, pois nenhuma vantagem ou benefício poderia aspirar a receber daqueles beneficiários. Não havia, portanto, nenhuma razão para postergar o reconhecimento contábil da despesa ou do encargo.

É verdade que a cláusula estipula que a obrigação seria quitada por meio de uma contribuição paritária, no percentual de 2%, incidente sobre o salário de

participação dos servidores. Contudo, essa disposição diz respeito à forma de pagamento da dívida, e não ao seu valor nem ao seu grau de exigibilidade, nem muito menos à força do vínculo obrigacional por ela criado. Tanto a dívida já era exigível desde a data estipulada no acordo coletivo de trabalho, que o documento a folhas 472 e seguintes atesta que desde dezembro de 2000 a atuada fazia, regularmente, contribuições mensais para a constituição do fundo complementar.

Diferentemente do que pretende fazer crer a atuada, a obrigação não teria surgido e sido constituída somente em 24 de janeiro de 2006, quando foi assinado o contrato de financiamento de cujo instrumento uma cópia se acha a folhas 389 e seguintes. Tampouco o autuante afirma que é nessa ocasião quando considera que deveria ter sido feita a dedução como despesa. Em verdade, o autuante afirma que o reconhecimento devia ser feito na ocasião em que foi firmado o acordo coletivo de trabalho referente aos anos de 2000 e 2001, isto é, em meados de 2000.

A propósito desse contrato de financiamento, consoante se encontra indicado no cabeçalho do documento, trata-se de um contrato de financiamento de uma dívida que já existia e que já vinha sendo paga, conforme consta das considerações iniciais do próprio contrato. Os termos do contrato também esclarecem que, embora tenha ficado acordado que o valor das parcelas do pagamento seria fixado em função de um percentual incidente sobre a folha do salário de participações dos empregados participantes do Plano de Benefícios Definidos da Funcorsan, o valor da dívida em si não depende da variação desse salário de participação. Esta, em realidade, é definida como o valor presente da diferença entre o valor da reserva dos benefícios concedidos com a cobertura complementar e o valor das reservas dos benefícios sem a cobertura complementar. O contrato informa ainda que o montante de R\$ 45.681.158,22 foi calculado pela Consultoria Atuarial da Funcorsan, e que a cada ano, no encerramento do exercício, seria atuarialmente verificado se o prazo remanescente previsto para a amortização da provisão matemática a constituir não é superior ao estipulado no próprio contrato (treze anos). Sendo o caso, proceder-se-ia ao correspondente ajuste. O contrato estipula ainda que o prazo máximo de amortização será igual à expectativa de vida dos participantes assistidos, ponderada pelo valor do benefício mensal da aposentadoria.

Assim, o contrato pelo qual a dívida é financiada e se acorda que ela será paga em parcelas mensais durante treze anos não a torna um encargo do qual não se sabe a quem se deve, quanto se deve nem quanto se deve. Em verdade, a valor presente todas essas informações eram conhecidas e até mesmo antes da assinatura do contrato em causa. Embora dois desses itens fossem passíveis de variações, para efeitos contábeis seus valores poderiam ser razoavelmente estimados, com base em critérios judiciosos e sólidos, pois os métodos atuariais já se encontram satisfatoriamente desenvolvidos e difundidos.

Mais importante ainda é que a oscilação no valor nominal, legal ou contratual de obrigações ou direitos de uma empresa não constitui um fenômeno raro nem desconhecido pela contabilidade. Ao contrário, é demasiado comum que uma dívida ou direito de crédito esteja sujeita a índices cujo valor flutua no tempo tais como a taxa de juros e a atualização monetária, ou até mesmo a taxa de câmbio, no caso de dívidas ou direitos denominados em moeda estrangeira.

Tais variações monetárias, contudo, não autorizam a que, na hipótese de uma obrigação já plenamente constituída, a empresa adie o seu reconhecimento contábil apenas para o momento em que seja ela quitada, total ou parcialmente. Tal adiamento violaria o regime contábil da competência.

Quanto ao ano-calendário de 2007, vigorava a Resolução CFC nº 750, de 1993, com a sua redação original. Essa norma contábil, no tocante ao regime da competência, dispunha:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Posteriormente, a norma supra veio a ser suplantada pela edição da Resolução CFC nº 1.121, 28 de março de 2008, que estabelece a estrutura conceitual básica da contabilidade. Segundo o seu item 22, que define o regime de competência, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Já o seu item 95 dispõe que todas as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre despesas e receitas, o que envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos.

Igualmente relevante para a presente controvérsia é o item 97 da mesma Resolução CFC nº 1.121, de 2008, o qual dispõe que uma despesa é reconhecida mediatamente na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando e na extensão em que os benefícios

econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo.

Em suma, de acordo com as normas contábeis citadas, o encargo assumido pela atuada devia ser imediatamente reconhecido quando foi firmado o acordo coletivo de trabalho, visto que ele não geraria benefícios futuros e visto que não se devia aguardar até que se iniciasse o seu pagamento. Seu valor, ainda que sujeito a variações no futuro, era perfeitamente estimável, empregando-se métodos atuariais de reconhecida eficácia. Quanto às variações no valor de uma obrigação, estas são reconhecidas no exercício em que ocorrem, conforme dispõem os artigos 377 e 378 do RIR 1999. Essas variações, porque decorrem de fatores incertos e sobre os quais a empresa não tem nenhum controle e influência, só são conhecidas e mensuráveis no exercício em que ocorrem. Logo, só devem ser reconhecidas à medida que ocorrem. Por isso, acertadamente, o atuante, ao apurar a base tributável do lançamento, subtraiu os valores que a atuada havia indevidamente adicionado ao lucro real e que correspondiam aos ajustes efetuados no saldo da sua dívida em virtude de atualização monetária e de alterações dos fatores atuariais que determinavam o valor do saldo devido à Funcorsan.

A impugnante invoca em seu favor o Pronunciamento Técnico CPC nº 25, para defender o procedimento adotado pela atuada. Contudo, a citação é equivocada. Antes de mais nada, convém notar que esse pronunciamento foi aprovado em 26 de junho de 2009. Portanto, ele não estava em vigor na época dos fatos discutidos neste processo. O texto normativo sobre esse assunto que vigorava então era a Resolução CFC nº 1.066, de 2005. Delas são extraídos os itens transcritos adiante, por serem relevantes para a presente discussão.

19.7.2. DEFINIÇÕES 19.7.2.1. Para efeito desta Norma, entende-se:

(...)

19.7.2.1.3. Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta Norma.

(...)

19.7.2.1.5. Passivo é uma obrigação presente da entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

19.7.2.1.6. Obrigação Legal é aquela que deriva de um contrato, por meio de termos explícitos ou implícitos, de lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

19.7.2.1.7. Obrigação Não-formalizada é aquela que surge quando a entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.

19.7.2.1.7. Contingência Passiva é:

a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

b.1) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou

b.2) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.

19.7.2.1.9. Contingência Ativa é um possível ativo, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

19.7.2.1.10. Fato Gerador, no contexto desta Norma, é um evento passado que cria uma obrigação presente para entidade, legal ou não-formalizada.

19.7.2.1.11. Contrato Oneroso é o contrato no qual, apesar de ainda nãoconcluído, ou até mesmo iniciado, já apresenta prejuízo decorrente da existência de custos inevitáveis que excedem os benefícios econômicos esperados do contrato.

(...)

#### 19.7.6. PROVISÕES

19.7.6.1. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

19.7.6.2. Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens

19.7.3.1, 19.7.3.2. e 19.7.4.1 e os exemplos no Anexo II a esta Norma, notadamente aqueles incluídos no item 4.

De acordo com os itens transcritos acima, a provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. No caso da autuada, a obrigação assumida perante a Funcorsan não era de prazo nem valor incerto, visto que se sabia quanto era devido e quando se devia pagar, embora esses dois aspectos estivessem sujeitos a variações com base em critérios previamente estabelecidos. Tanto não era incerto o valor da obrigação nem o seu prazo, que a autuada já vinha efetuando pagamentos de suas parcelas desde 2001, conforme já salientado.

Não obstante, ainda que se entenda que se deva dar o tratamento de provisão à obrigação em causa, nem por isso a autuada se eximiria. Ocorre que o item 19.7.6.1. da Resolução CFC nº 1.066, de 2005, transcrito acima, estabelece que uma provisão deve ser reconhecida quando: a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado; b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança. No caso da autuada, todas essas condições estavam satisfeitas, pois sua obrigação decorria de um contrato formalmente celebrado, era mais que provável que recursos seriam exigidos para liquidar a obrigação (quanto a esse aspecto, havia em verdade, certeza), e o montante da obrigação podia ser estimado com suficiente segurança, tanto que parte dela já vinha sendo paga e em 2006 até se firmou um contrato de

financiamento do seu valor. Mais ainda, a própria atuada reconheceu na contabilidade a obrigação como um encargo, visto que computou o valor do saldo existente ao final de 2005 na determinação do lucro líquido contábil desse ano, ao mesmo tempo em que o excluiu na determinação do lucro real do mesmo período. Logo, a argumentação da impugnação é contraditória com o procedimento adotado pela atuada.

Por conseguinte, cumpre rejeitar todas as arguições e postulações da impugnante examinadas nesta subseção e manter integralmente as exigências fiscais respectiva

27. Diante do exposto, como restou demonstrado que a Recorrente lançou despesas em excesso nos anos-calendário 2007 e 2008, com base nas razões exposta, deve ser mantida a glosa de despesas por não observarem o regime de competência, nos termos dos arts. 249 e 250 do então RIR/99.

***c) Cumulação da multa de isolada e da multa de ofício***

28. Pugna a Recorrente ser indevida a cumulação de multas e que, se entendido diferente, que a cumulação seja admitida apenas para fatos posteriores à 15.06.2007, quando foi editada a Lei nº 11.488, de 2007.

29. Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

30. Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

31. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

32. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

33. Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

34. Igualmente não deve prosperar o pleito de aplicação da penalidade apenas a partir dos fatos geradores posteriores à 15.06.2007, quando foi editada a Lei nº 11.488, de 2007.

35. O novo disciplinamento legal sobre a sanção em razão do não pagamento tempestivo das estimativas se deu com base na Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada no Diário Oficial da União em 22.01.2007, posteriormente convertida na referida Lei nº 11.488, de 2007, sem interrupção da sua força normativa.

36. Em resumo, o novo disciplinamento legal para pagamento das estimativas encontrava-se vigente desde o vencimento da primeira obrigação, relativa ao fato gerador janeiro de 2007.

***d) Recálculo dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores***

37. Ao final e de forma alternativa, pugna que os valores contabilizados como ajustes de exercícios anteriores, representativos de despesas decorrentes da condição de ente patrocinador da Funcorsan, sejam reconhecidos como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa dos períodos respectivos.

38. Descabe em sede de litígio sobre exigência fiscal e ao julgador administrativo, em especial, a determinação ou o refazimento da escrituração contábil e fiscal de períodos não abrangidos pelo lançamento, sobretudo porque a Recorrente busca, no momento em que configurada infração de não observação do regime de competência, mudar critério não admitido pela legislação, ou seja, busca beneficiar-se de ato torpe.

39. Como bem referido na r. decisão essa postulação implicaria alterar o resultado fiscal de anos-calendário de 1991 a 2001, períodos já decaídos. Além disso, a repercussão dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário 2007 e 2008 foi diligentemente deduzidos por ocasião da lavratura do presente lançamento. Transcreve-se excerto do voto de primeira instância:

Ainda no tocante a essa primeira infração, a impugnante postula que seja determinada a alteração do saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, compensáveis em períodos de apuração subsequentes, como se o montante de R\$ 78.033.722,84 tivesse sido, de fato, contabilizado nos períodos de apuração passados a que pertenciam. No demonstrativo que integra a impugnação, aquele montante se distribui ao longo de vários períodos de apuração, que se estendem de 1991 a 2001, e acatar a postulação da impugnante implicaria modificar o resultado fiscal de todos esses anos-calendário.

Por isso mesmo, o pedido da impugnante deve ser indeferido. No exercício de suas atribuições, esta instância julgadora somente tem competência para alterar o resultado dos períodos de apuração alcançados pelo lançamento de ofício e desde que essa alteração se mostre necessária para ajustar as exigências fiscais ao conteúdo de suas decisões. De acordo com o artigo 233, inciso I, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, compete conhecer e julgar em primeira instância, depois de instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de

inconformidade em processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades.

Isso significa que a competência das DRJ não transcende aos limites objetivos e subjetivos do litígio instaurado pela contestação do sujeito passivo. Os limites objetivos são as próprias exigências fiscais. No presente caso, o lançamento, além do crédito tributário constituído de IRPJ, CSLL, multa e juros de mora, limita-se a alterar os saldos relativos a 2007 e 2008 do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Essa alteração decorre de, antes de calcular os tributos que iriam exigir por meio do lançamento de ofício, o autuante ter deduzido da diferença tributável apurada, a título de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativo da CSLL, valor igual a 30% daquela mesma diferença tributável, exatamente conforme prescrito pelo artigo 15, parágrafo único, da Lei nº 9.065, de 1995. **Os demonstrativos a folhas 2.132 a 2.135 comprovam que, em todos os períodos de apuração abrangidos pelo lançamento, em virtude da compensação, o autuante deduziu o máximo permitido pela legislação, de modo que não teria nenhum reflexo no montante do crédito tributário constituído qualquer eventual aumento do saldo compensável de prejuízos fiscais ou de base de cálculo negativa da CSLL relativos a períodos anteriores. Noutras palavras, o crédito tributário do presente lançamento não seria reduzido ainda que aqueles saldos fossem aumentados. Logo, não cabe a esta instância de julgamento rever de ofício o saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL de nenhum período anterior àqueles alcançados pelo lançamento de ofício. Por essa razão, deve ser rejeitada a postulação da impugnante. (g.n.)**

40. Dessa forma, como o lançamento sob litígio não seria alterado pela recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa, pois foram objeto de dedução pela autoridade fiscal, indefere-se o pedido em relação aos demais anos-calendário.

#### **e) CSLL**

41. Aplicam-se integralmente à CSLL as conclusões aplicadas ao IRPJ por estarem suportadas nos mesmos elementos de fato, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada

pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014).

**Conclusão**

42. Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

**Iágaro Jung Martins**