



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12898.002413/2009-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.241 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ/CSLL - Glosa de despesas
Recorrente COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS - CEDAE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO TRANSFERIDO PARA OUTRO PROCESSO. REUNIÃO DAS EXIGÊNCIAS. IMPOSSIBILIDADE. A renúncia ao direito de discutir administrativamente o crédito tributário não pode ser condicionada à rejeição de preliminar deduzida em impugnação. Confirmada a adesão da contribuinte ao parcelamento especial, manifestada a renúncia e verificando-se decisão judicial desfavorável à interessada acerca do tema, não deve ser conhecido o recurso voluntário na parte em que aborda as matérias originalmente não impugnadas.

SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. IMUNIDADE RECÍPROCA. INOCORRÊNCIA. Se o objeto social da companhia alcança outras atividades para além da prestação de serviço público, e pessoas físicas e pessoas jurídicas privadas podem participar de seu capital, com direito a dividendos, o reconhecimento da imunidade representaria privilégio fiscal não extensivo às pessoas jurídicas do setor privado.

GLOSA DE DESPESAS DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE ICMS. POSTERGAÇÃO DE DESPESA. ALEGAÇÃO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. Não subsiste a exigência fundamentada em postergação de despesa dissociada de investigação acerca das repercussões tributárias da dedução da despesa nos períodos de competência, além da alegada suspensão da exigibilidade dos débitos tributários, esta hábil a impedir, em tese, a dedução daqueles valores no período de competência.

GLOSA DE EXCLUSÃO. REVERSÃO DE PROVISÃO DE CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS E CÍVEIS. Demonstrado contabilmente que a exclusão corresponde à reversão de provisão em contrapartida a receita computada no resultado, não há porque se cogitar de

realização de provisão e demandar a comprovação da efetividade das obrigações correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à glosa de despesas financeiras e de despesas com multas, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário; 2) relativamente à preliminar de imunidade, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 3) relativamente à glosa de despesas de atualização de ICMS, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; e 4) relativamente à glosa de exclusão de provisões, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS - CEDAE, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 22/12/2009, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 148.555.569,04.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 394/404 que a autoridade lançadora glosou as seguintes parcelas na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2005:

- Despesas de juros decorrentes de empréstimos contratados junto ao Banco do Brasil S/A, que deveriam ter sido adicionados ao lucro real e reconhecidos como despesa apenas ao término de litígio judicial instaurado para discussão dos valores devidos pela autuada àquela instituição financeira. Cientificada da interpretação fiscal no curso do procedimento, a contribuinte alegou que parte dos valores previstos contratualmente eram incontroversos, e a autoridade lançadora concluiu que os valores contabilizados na conta contábil nº 4.4.1.01.03, sob o histórico *valor provisão juros s/ financiamento contrato 0154/94*, representavam a diferença mensal dos valores depositados em juízo (R\$ 2.100.440,35) e o valor discutido em juízo (R\$ 7.805.583,76), cuja dedutibilidade não era admissível durante o litígio judicial. Foram glosadas também parcelas correspondentes a atualização monetária do saldo devedor em discussão judicial, registradas na conta contábil nº 4.4.1.02.03. Os valores glosados representaram R\$ 19.823.770,35 (1º trimestre/2005), R\$ 21.191.293,91 (2º trimestre/2005), R\$ 21.691.217,00 (3º trimestre/2005) e R\$ 21.018.788,06 (4º trimestre/2005);
- Despesas de multas por infrações fiscais no valor de R\$ 9.595.938,67 (3º trimestre/2005), deduzidas pela contribuinte porque referentes a créditos tributários parcelados no âmbito do PAES, mas que a autoridade lançadora constatou decorrer de autos de infração lavrados pela Receita Federal, e assim indedutíveis na forma do art. 344 do RIR/99;
- Despesas de atualização monetária sobre ICMS devido escriturada no ano-calendário 2005 nas contas 4.4.3.12 e 4.1.9.99, mas correspondentes a períodos anteriores, com inobservância do art. 273, II do RIR/99, na medida em que a contribuinte embora alegando que os lançamentos tributários estariam com exigibilidade suspensa em razão de recursos administrativos, *não apresentou qualquer documento que comprovasse a efetiva suspensão dos créditos tributários em anos anteriores nem a efetiva conclusão do recurso administrativo*. A acusação fiscal observa que o regime de

competência tem o condão de assegurar que as despesas e custos sejam apropriados somente uma vez, ou seja, na data em que foram incorridos, e no caso a contribuinte se beneficiou da prática irregular por ter apurado prejuízo fiscal nos anos-calendário 2001 a 2004. As glosas representaram R\$ 21.952.790,07 e R\$ 189.636.603,07 (3º trimestre/2005); e

- *Exclusões de contingências cíveis e trabalhistas no valor de R\$ 108.139.665,55 (1º trimestre/2005), relativamente às quais a contribuinte, intimada, informou decorrer de erro cometido no registro contábil de contingências trabalhistas e cíveis no quarto trimestre do ano-calendário 2003 no montante de R\$ 118.927.350,00, adicionada na apuração do Lucro Real deste mesmo período e estornada e excluída parcialmente no primeiro trimestre de 2005, razão pela qual não disporia de documentos de pagamentos mensais de processos judiciais que compusessem o valor excluído. A autoridade fiscal afirmou que a contribuinte não poderia excluir da base do Lucro Real a Reversão de Provisões Cíveis e Trabalhistas, pois as perdas não foram efetivamente incorridas, o que se daria apenas com a execução das sentenças judiciais.*

Impugnando a exigência, a contribuinte informou que o crédito tributário que resultou da glosa de despesas financeiras e de despesas com multas seria quitado por meio do Refis IV, invocou os efeitos da imunidade recíproca, alegou que as provisões cíveis e trabalhistas foram revertidas em razão de estorno, afirmou a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários devidos a título de ICMS até 2005, discordou da aplicação de penalidade a pessoa jurídica prestadora de serviços públicos, bem como da imposição de juros sobre a multa de ofício.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005

AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO. A ausência de contestação implica a constituição definitiva do crédito na esfera administrativa.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. A imunidade tributária recíproca não se estende às sociedades de economia mista, ainda que estas prestem serviços públicos.

DESPESAS E EXCLUSÕES AO LUCRO REAL. RECONHECIMENTO FORA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. O reconhecimento de despesas ou de exclusões ao lucro real, quando feitas em período diverso daquele que seria o do correto registro, ensejam o lançamento tributário sempre que da extemporaneidade resulte recolhimento a menor de tributo.

Cientificada da decisão de primeira instância em 04/10/2010 (fl. 501), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/11/2010 (fls. 502/542), no qual preliminarmente ressalta que as alegações acerca dos efeitos da imunidade tributária recíproca impedem a cobrança de créditos tributários erroneamente indicados na decisão recorrida como incontroversos. Reporta-se ao princípio do contraditório e ao art. 28 do Decreto nº 70.235/72, diz que não houve confissão ficta de questões não impugnadas, e entende que a

apartação dos autos *apenas se justifica naqueles casos em que se discute matérias distintas, autônomas*, na forma de doutrina de transcreve.

Na seqüência, observa que a imunidade tributária recíproca *já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades*, observa que como sociedade de economia mista vinculada à Secretaria de Estado de Obras do Rio de Janeiro e controlada pelo Governo Fluminense, executa serviços de saneamento básico, que se enquadra como serviço público na forma de doutrina que transcreve, serviços estes de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma do art. 23, IX da Constituição Federal, evidenciando-se *um simples desmembramento administrativo do Poder Público*, que deve, assim, auferir *as mesmas vantagens tributárias* daquele, qual seja, a imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal.

Discorre sobre o fundamento político da pretendida imunidade, e observa que *o simples fato de se cobrar tarifa pelo serviço público prestado não faz da Sociedade de Economia Mista uma sociedade que explora atividade econômica*. Reporta-se a jurisprudência administrativa e a manifestação do Supremo Tribunal Federal em favor de seu entendimento.

No mérito, reafirma que a exclusão escriturada no 1º trimestre/2005 representa estorno da provisão constituída e adicionada no 4º trimestre/2003, e argumenta que a reversão de uma provisão indedutível não pode operar efeitos fiscais. Invoca o art. 392 do RIR/99 e cita julgados administrativos para corroborar sua defesa. Contrapõe-se à necessidade de prova de suas alegações, exigida pela autoridade julgadora de 1ª instância, observando a possibilidade de prova indireta dos fatos, e defendendo que juntou aos autos *prova suficiente a combater diretamente a formação da relação jurídica, bem como acostou outros documentos que induzem a inexistência do fato controvertido*. Acrescenta que a autoridade julgadora pode determinar as diligências que entender necessárias, reporta-se ao princípio da verdade material, diz que os documentos dos autos provam a inexistência de repercussão, na base tributável, da constituição da provisão e de sua reversão, e quanto à afirmação de que a anulação da provisão deveria ter repercutido na apuração do lucro real do 4º trimestre/2003, reafirma que o procedimento adotado não tem efeitos fiscais e reporta-se a julgados administrativos em casos que entende semelhantes.

Na seqüência, aborda a glosa de juros sobre empréstimos bancários, invocando a aplicação do regime de competência e dos arts. 299 e 374 do RIR/99 que autorizam a dedução de despesas financeiras, observando ser permitido aquilo que não é proibido. Cita a abordagem da Receita Federal em parecer normativo acerca do conceito de despesa incorrida e ementa de decisão de 1ª instância em favor de seu entendimento. Afirma a juntada dos documentos referentes ao empréstimo bancário (extratos mensais de movimentação bancária) e requer a conversão do julgamento em diligência para verificação da licitude de seu procedimento.

Reitera que os créditos tributários de ICMS questionados pela Fiscalização estavam com exigibilidade suspensa por recursos administrativos, e invoca o art. 344, §1º do RIR/99 para defender a dedução apenas em setembro/2005 de juros de mora e de atualização monetária sobre eles aplicados. Observa que o julgador deveria ter convertido o julgamento em diligência, mas reporta-se a documento que comprovaria a suspensão da exigibilidade dos débitos de ICMS até setembro/2005.

Requer a exclusão das exigências de CSLL também em razão da imunidade tributária recíproca invocada para exoneração das exigências de IRPJ, e discorre sobre o

princípio da verdade material para afirmar o cabimento de diligências ou de intimação da contribuinte para saneamento da prova quando constatada a plausibilidade do direito afirmado em defesa. Defende estas providências também com base no princípio da motivação das decisões, observando que a finalidade do ato administrativo deve ter em conta a razoabilidade e a proporcionalidade.

Afirma a impossibilidade da imposição de multa entre entes públicos, reafirmando sua condição de sociedade de economia mista prestadora de serviço público e sujeita a imunidade recíproca prevista na Constituição Federal. Transcreve decisões do Ministro da Fazenda, e conclui que o Estado não pode exercer poder de polícia contra uma sociedade de economia mista, submetida ao regime de direito público quanto à criação, extinção, poderes, prerrogativas, privilégios e sujeições, sob pena de ofensa ao princípio do federalismo.

Finaliza discordando da aplicação de juros, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício, observando que não há previsão legal para tanto, e reportando-se a jurisprudência administrativa neste sentido.

Requer provar o alegado por meio de todos os meios de prova em direito admitidas, principalmente pelas provas documentais que se fizerem necessárias, e pede a reunião dos autos para os quais foram segregadas parcelas da autuação, bem como o cancelamento integral da exigência, e eventual produção de prova pericial, em especial documental e a conversão em diligência, a fim de se alcançar a verdade material e comprovar o direito da Recorrente nas exclusões mencionadas.

Regularizada a representação processual, os autos foram remetidos a este Conselho com o destaque do *DESMEMBRAMENTO DOS DÉBITOS COM ABERTURA DE NOVO PROCESSO* (de nº 16682.720099/2010-58), de forma a cumprir o teor da decisão do acórdão da DRJ-RJ I, de fls. 472/473, conforme apurações levantadas às fls. 492/495 e termo de transferência e extrato de fls. 496 e fls. 604/605. O novo processo está sendo encaminhado para inscrição em Dívida Ativa uma vez que, intimado para pagar, através de carta de cobrança, o contribuinte não apresentou pagamento, tão-somente petição de recurso nos mesmos termos deste processo (fl. 608).

Na sessão de julgamento de 03 de julho de 2012 este Colegiado, em antiga composição, decidiu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor da Resolução nº 1101-00.052, de lavra do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro (fls. 637/644).

Quanto a glosa de exclusões, desde a fase de auditoria o contribuinte informa que a exclusão feita em 2005 "originou-se de um erro ocorrido no registro contábil de contingência trabalhistas e cíveis no quarto trimestre do ano-calendário 2003 no montante de R\$ 118.927.350,00 adicionada na apuração do Lucro real deste mesmo período e estornada e excluída parcialmente no primeiro trimestre de 2005". Já a fiscalização, aceitou que o valor foi deduzido do resultado contábil e foi adicionado ao lucro real em 2003, mas entendeu que para ser excluído em 2005 era necessário a efetivação da despesa, que só ocorreria com a sentença judicial. Na sua impugnação, o contribuinte enfatiza que a exclusão em 2005 não gerou efeitos fiscais e que a "importância corresponde a Reversão de Provisões Cíveis e Trabalhistas, contabilizada equivocadamente no quarto trimestre do ano-calendário de 2003, no montante de R\$ 118.927.350,00, e por tal motivo, estornada e excluída parcialmente no primeiro trimestre de 2005". Repete que "diante da sua

contabilização equivocada, foi estornada/revertida parcialmente no 1º trimestre de 2005, momento em que a Impugnante creditou no seu resultado a quantia de R\$ 108.139.655,55, excluindo esta receita na apuração do lucro real". A turma julgadora entendeu que o contribuinte alterou sua versão na impugnação, passando a sustentar que em 2005 o valor de R\$ 108.139.665,55 foi considerado no resultado e por isso foi excluído na apuração do lucro real. A turma diz que, no entanto, o contribuinte não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar sua nova versão. No seu recurso, o contribuinte diz juntar "os documentos que suportaram a referida provisão bem como sua reversão, bem como comprovam que tal operação em momento algum repercutiu na base de cálculo do IRPJ a ser pago (doc. 01)".

A análise da contraposição entre Fisco e contribuinte demonstra haver um mal entendido entre as duas partes. A fiscalização entendeu que em 2003 houve uma provisão levada a resultado e, por isso, adicionada. No entanto, embora o contribuinte sugerisse que a exclusão feita em 2005 era um mero ajuste contábil, já que teria creditado o seu resultado em R\$ 108.139.655,55, para fazer os ajustes necessários, a fiscalização considerou que o contribuinte teria feito apenas a exclusão. Ou seja, o fiscal entendeu que só teria sido feita a exclusão, sem haver qualquer valor creditado no resultado contábil. Assim, pela falta de comprovação da efetivação da despesa, glosou a exclusão.

Na impugnação o contribuinte repete que "diante da sua contabilização equivocada, foi estornada/revertida parcialmente no 1º trimestre de 2005, momento em que a Impugnante creditou no seu resultado a quantia de R\$ 108.139.655,55, excluindo esta receita na apuração do lucro real", mas a turma julgadora entende que este é um novo argumento e que não estava comprovado. Aparentemente, a turma esperava que o contribuinte apresentasse seus livros de 2005, para comprovar que havia levado ao resultado o valor de R\$ 108.139.655,55, correspondente ao estorno. Frente a falta de comprovação, manteve o lançamento.

No seu recurso, o contribuinte diz juntar os documentos que demonstram que a exclusão não afetou o resultado. Era de se esperar que apresentasse sua contabilidade de 2005, demonstrando que foi creditado no resultado o mesmo valor excluído do lucro real. Porém, os documentos juntados pelo contribuinte (proc. fls. 572 a 575) se referem apenas ao seu Lalur.

Assim, indiferente a clareza com que a turma julgadora informou sobre a razão do lançamento e da sua manutenção, a defesa deixou de apresentar elemento que deveria ter facilmente a sua disposição e que poderia demonstrar que, de fato, tratava-se de mero ajuste, sem efeitos fiscais. Talvez, mesmo com os esclarecimentos da turma julgadora o contribuinte não tenha compreendido a razão do lançamento, como transparece pela jurisprudência que juntou na defesa de seus argumentos.

Não obstante, constata-se nos autos a existência de balancete de dezembro de 2005, juntado pela fiscalização, indicando que teria sido considerada como receita, em algum momento de 2005, o montante de R\$ 108.139.665,55 a título de reversão de provisão (proc. fl. 113). Ora, se acaso ficar demonstrado que efetivamente tal valor foi levado ao resultado, fica comprovada a alegação do contribuinte de que a exclusão foi meramente para ajuste, não tendo qualquer efeito fiscal.

Dessarte, voto por converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização examine a contabilidade do contribuinte e forneça os seguintes elementos: cópia das folhas do diário e razão que registram o lançamento feito em 2003 no montante de R\$ 118.927.350,00 (partida e contrapartida); cópia do Lalur que registra a adição feita em 2003 no montante de R\$ 118.927.350,00; cópia das folhas do diário e razão que registram o lançamento feito em 2005 no montante de R\$ 108.139.655,55 (partida e contrapartida); cópia do Lalur que registra a exclusão feita em 2005 no montante de R\$ 108.139.655,55; informar se o lançamento contábil de R\$

108.139.655,55 feito em 2005 corresponde a reversão do lançamento contábil de R\$ 108.139.655,55 feito em 2003; informar se o valor de R\$ 108.139.655,55 foi levado a resultado no ano de 2005 e se foi excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL; informar a natureza do lançamento contábil de R\$ 108.139.655,55 feito em 2005; fornecer todos os elementos que entenda necessário para esclarecer os fatos relativo a este aspecto do litígio.

A autoridade fiscal encarregada da diligência requereu estes documentos à contribuinte (fls. 650/654), obtendo em resposta os esclarecimentos de fls. 657/659, acompanhados dos documentos de fls. 660/800. Nova intimação foi dirigida à contribuinte (fls. 801/803, que apresentou a resposta de fls. 806/916. A autoridade fiscal lavrou o relatório de fls. 917/924, observando que *por falta de documentação hábil e idônea que deveria ter sido fornecida pela contribuinte, não é possível atestar a efetiva natureza do lançamento contábil de R\$ 108.139.655,55 feito em 2005 nem concluir que o valor deste lançamento corresponde exata e efetivamente a uma reversão de uma parcela do lançamento contábil de R\$118.927.350,00 feito em 2003* e prestando resposta aos quesitos consignados na Resolução.

Cientificada em 18/09/2013, a contribuinte não se manifestou nos 30 (trinta) dias de prazo que lhe foram concedidos para complementação de sua defesa (fls. 925/926). Com o retorno dos autos, como o Conselheiro Relator não mais pertence a este Conselho, promoveu-se novo sorteio, sendo a relatoria do recurso atribuído a esta Conselheira.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Cumpré, inicialmente, determinar as matérias em litígio. A decisão de 1ª instância declarou não impugnados os créditos tributários resultantes da glosa de despesas financeiras e de despesas com multas, tendo em conta que a contribuinte assim consignou em sua defesa, à fl. 447:

Por fim, registra a Impugnante que os demais débitos em exigência, identificados através dos itens 1.1. e 1.2 do Auto de Infração, serão quitados por meio do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS IV, motivo pelo qual não foram discutidos na presente peça impugnatória.

É certo que, em preliminar, a contribuinte invocou imunidade recíproca em face de sua constituição como sociedade de economia mista estadual e de sua atuação como prestadora de serviço público, estendendo seu alcance também à CSLL, além de afirmar a *impossibilidade de imposição de multa entre entes públicos*, e pleitear o *afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício*, argumentos estes que afetariam todo o crédito tributário exigido. Ao final, o pedido da impugnação foi formulado nos seguintes termos:

Ex Positis, pede e espera a ora Impugnante, seja recebida e acolhida in totum a presente Impugnação para que, reconhecida a preliminar arguida, estenda-se a CEDAE a imunidade tributária recíproca assegurada pela Constituição Federal, desconstituindo-se de imediato, o presente Auto de Infração.

Não sendo este o entendimento, que se reconheça a licitude no procedimento adotado pela Companhia, e por consequência, o CANCELAMENTO das exigências fiscais ora combatidas, por ser medida da mais lúdima JUSTIÇA!

Se era interesse da autuada valer-se do parcelamento especial para quitar os débitos resultantes da glosa de despesas financeiras e de despesas com multas, a renúncia à impugnação destes créditos tributários deveria ser integral, sem se subordinar à condição de ser rejeitada a preliminar arguida.

Nos termos do que consignado à fl. 608, há indícios de que a contribuinte não aderiu ao mencionado parcelamento especial, pois os débitos considerados não impugnados, apartados para processo administrativo nº 16682.720099/2010-58, foram objeto de cobrança e posterior inscrição em Dívida Ativa da União, vez que, *intimado para pagar, através de carta de cobrança, o contribuinte não apresentou pagamento, tão-somente petição de recurso nos mesmos termos deste processo.*

Resta evidente, diante de tais circunstâncias, que a contribuinte praticou atos incompatíveis, cabendo decidir qual deles prevalece. Na prática, admitir que as matérias antes referidas foram impugnadas, em razão dos demais argumentos deduzidos em defesa, implica retirar do sujeito passivo o direito aos benefícios decorrentes do parcelamento especial, bem como à redução da multa de ofício prevista para os casos de parcelamento antes da impugnação da exigência. De outro lado, confirmar que os créditos tributários delas decorrentes não estão em litígio convalida a cobrança antes procedida, e remete para o âmbito judicial a discussão

acerca dos demais aspectos aqui aventados, mas permite que a autoridade administrativa, constatando a anterior opção pelo parcelamento especial, conceda à contribuinte os benefícios dele decorrentes.

Em consulta ao *E-processo*, constata-se que o processo administrativo nº 16682.720099/2010-58 permanece na Procuradoria da Fazenda Nacional da 2ª Região aguardando a consolidação dos débitos no parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/2009. Isto porque, embora discordando da cobrança antes promovida e impetrando mandado de segurança no qual obteve liminar suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários em razão do recurso administrativo antes interposto, a contribuinte teve a segurança denegada nos seguintes termos:

[...]

O cerne do presente writ reside na legalidade do ato de desmembramento do processo administrativo nº 12898.002413/2009-05, em outros dois PA's, a saber: 12898.002413/2009-05 e 16682.720099/2010-58, não pretendendo a Impetrante, portanto, discutir o mérito da autuação.

Com base nas informações prestadas, deduz-se que o segundo processo administrativo, autuado sob nº 16682.720099/2010-58, somente foi instaurado em razão da manifestação expressa da Impetrante de que certos débitos seriam pagos através do REFIS.

De fato, da peça de defesa administrativa apresentada pela Impetrante (fls. 96/115), mais precisamente de fls. 110, consta que: "Por fim, registra a Impugnante que os demais débitos em exigência, identificados através dos itens 1.1. e 1.2 do Auto de Infração, serão quitados por meio do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS IV, motivo pelo qual não foram discutidos na presente peça impugnatória."

Ressalte-se, inclusive, que o referido débito encontra-se com exigibilidade suspensa em razão do respectivo parcelamento, como se depreende de fls. 330 e 333.

Diante de tal panorama, em suma, não vislumbro qualquer irregularidade atribuível às autoridades impetradas, no ponto em que se efetuou o desmembramento do primitivo procedimento administrativo, porquanto realmente havia uma parcela incontroversa do débito, eis que expressamente não impugnada pela ora demandante, por isso que passível de ser efetivamente exigida.

De tal forma, a improcedência dos pedidos é medida que se impõe, restando prejudicados, por conseguinte, os embargos de declaração de fls. 302/311, opostos em relação à decisão que deferiu a liminar vindicada na inicial.

DISPOSITIVO

Do exposto, denego a segurança e casso a liminar anteriormente deferida às fls. 297/298.

Nos autos do processo administrativo nº 16682.720099/2010-58 há notícia de que ambas as partes apelaram da sentença, sendo que a Procuradoria da Fazenda Nacional requereu a condenação da contribuinte nas penas de litigância de má-fé. Consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 2ª Região permite constatar que os autos da apelação em mandado de segurança sob nº 0021773-83.2010.4.02.5101 foram distribuídos à 4ª Turma Especializada em 14/11/2011 e estão conclusos para *despacho sem liminar* desde 24/10/2014.

Considerando que nos termos da Lei nº 12.016/2009, os efeitos da liminar somente se verificam até a prolação da sentença (art. 7º, §3º), e a segurança foi denegada, prevalece o que ali decidido, no sentido de que os créditos tributários decorrentes da glosa de

despesas financeiras e de despesas com multas não foram impugnados, razão pela qual NÃO DEVE SER CONHECIDO o recurso voluntário na parte em que aborda estas matérias, ou, mais especificamente, a glosa de despesas financeiras.

Com referência às demais exigências, a recorrente invoca, em preliminar os efeitos da imunidade recíproca, assim prevista constitucionalmente:

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.

[...]

Observa que é pessoa jurídica controlada pelo Governo Fluminense, executa serviços de saneamento básico, que se enquadra como serviço público na forma de doutrina que transcreve, serviços estes de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma do art. 23, IX da Constituição Federal, evidenciando-se *um simples desmembramento administrativo do Poder Público*, que deve, assim, auferir *as mesmas vantagens tributárias* daquele, qual seja, a imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal. Destaca que *o simples fato de se cobrar tarifa pelo serviço público prestado não faz da Sociedade de Economia Mista uma sociedade que explora atividade econômica*.

A recorrente demonstra que o Supremo Tribunal Federal reconheceu imunidade à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública prestadora de serviço público de execução obrigatória e exclusiva do Estado, nos termos do art. 21, inciso X da Constituição Federal. Reporta-se, também, a decisão que favoreceu a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia, classificada como *sociedade e economia mista prestadora de serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de águas e esgotos sanitários)*, porém naqueles autos (Ação Cautelar nº 1500/RO), assim como no âmbito da Ação Cautelar nº 1582, também citada pela recorrente, não foi decidido o mérito da questão, mas apenas deferido efeito suspensivo até a apreciação do recurso pendente.

A incidência tributária em debate somente foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no que tange às atividades da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e de hospital vinculado ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul. No primeiro caso, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 601.392/PR, o Supremo Tribunal Federal declarou relevantes as peculiaridades do serviço postal, conforme consignado na ementa do arresto:

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. (negrejou-se)

No segundo caso, em razão do Recurso Extraordinário nº 580.264/RS, a decisão do Supremo Tribunal Federal frisou ser importante que a empresa estatal não tenha por fim a obtenção de lucro:

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. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral. (negrejou-se)

No caso da prestação de serviços de água e esgoto, o Supremo Tribunal Federal decidiu em favor de autarquia municipal nos autos do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 399.307/MG:

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. (negrejou-se)

A importância da não distribuição de lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares também foi destaque na decisão em desfavor de Petrobrás S/A, no âmbito do Agravo Regimento em Recurso Extraordinário nº 285.716/SP:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO). IMÓVEL UTILIZADO PARA SEDIAR CONDUTOS DE TRANSPORTE DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS OU DERIVADOS. OPERAÇÃO PELA PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS. MONOPÓLIO DA UNIÃO. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio. 2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. 3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: 3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à **exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário**; 3.2. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; 3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento. (negrejou-se)*

Este Conselho já se manifestou a favor e contra a imunidade pretendida pela recorrente. No Acórdão nº 108-09.360, tendo em conta autarquia municipal de prestação de serviços de água e esgoto, decidiu-se que:

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL — SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO — AUTARQUIA MUNICIPAL — TAXA — APLICABILIDADE— Uma vez comprovado que se trata de entidade autárquica municipal, que presta diretamente, em nome do Poder Público Municipal, com a finalidade essencial pública de tratamento de água e esgotos, enquadra-se na regra constitucional do art. 150, Parágrafo 2º da Constituição Federal, mediante a cobrança de taxa contraprestacional. E, portanto não auferindo lucro, e não apurando faturamento, na acepção técnica de tal termo, não é passível de tributação reflexa da CSLL, PIS e COFINS.

O recurso especial interposto contra esta decisão não foi conhecido porque indicado, como paradigma, o Acórdão nº 107-08.768, no qual foi apreciada a prestação de serviço de competência da União por autarquia municipal, e restou assim ementado:

IRPJ/CSLL/PIS E COFINS — PESSOA JURÍDICA CRIADA COMO AUTARQUIA MUNICIPAL PARA EXECUTAR, POR CONCESSÃO, SERVIÇO PÚBLICO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO — NATUREZA JURÍDICA DE FATO — SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA — O exercício pelo município, mediante concessão, de serviço público de competência da União, com cobrança de tarifas e nas mesmas condições aplicáveis a empreendimentos privados não está abrigado pela imunidade constitucional.

Em outro caso, a análise das atividades da Companhia de Urbanização de Goiânia – COMURG resultou no afastamento da pretendida imunidade recíproca não apenas por se referir a exigência a COFINS, como também em razão dos serviços por ela prestados, nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 3301-00.856:

No presente caso, conforme demonstrados nos autos e prova os estatutos sociais, art. 1º, cópia às fls. 09/30, a recorrente é uma sociedade de economia mista por ações de direito privado cujo objetivo econômico é a prestação de serviços elencados no art. 2º, in verbis:

“Art. 2º A Companhia tem como objetivo:

I - Administrar o Fundo de Urbanização de Goiânia, instituído pela Lei Municipal nº 4.914, de 21 de outubro de 1974, podendo, à conta desses recursos, realizar investimentos nos programas de equipamentos urbanos e de infraestrutura, estudos e projetos vinculados aos referidos programas, e bem aplicar seus próprios recursos nas mesmas finalidades ou em atividades relacionadas com o desenvolvimento urbano da cidade de Goiânia;

II – Incumbir-se da execução de obras e serviços públicos de caráter rentável e/ou autofinanciáveis, quando tais obras e serviços lhe forem cometidos;

III - Explorar serviços públicos municipais nos termos de contrato de concessão a serem firmados com o Poder Executivo, podendo, para tanto, criar subsidiárias;

IV - Urbanizar terrenos oriundos de desapropriações realizadas pela municipalidade, desde que tenha convênio celebrado com o Município para esse fim, ou adquiridos pela própria Companhia;

V - Proceder ao remanejamento de áreas urbanas deterioradas, pertencentes ao patrimônio da COMURG, negociando-as na forma legal;

VI - Proceder ao remanejamento de áreas deterioradas, com prévio consentimento de seus proprietários, ressarcindo-se das despesas, acrescidas de remuneração pelos serviços prestados;

VII - Celebrar, sempre que atendam aos interesses da COMURG, convênios ou contratos com entidades concessionárias de serviços públicos responsáveis por obras de infraestrutura, em áreas a serem utilizadas;

VIII - Promover convênios com órgãos públicos que contribuam ou possam contribuir direta ou indiretamente para estudo, financiamento e realização de obras de urbanização;

IX - Promover permuta, alienação e arrendamento de imóveis que lhe sejam destinados nos termos da lei;

X - Realizar financiamento e outras operações de crédito, observando-se a legislação pertinente para execução de programas e planos relacionados com sua área de atuação.”

Conforme se verifica deste dispositivo, a recorrente realiza atividades econômicas de prestação de serviços que são também realizadas por outras empresas do setor privado, sociedades limitadas e/ ou por ações, abertas ou fechadas, concorrendo em igualdades de condições.

Assim, tendo optado em explorar “atividades públicas” no regime empresarial, constituindo uma sociedade de economia mista por ações, optou também pelo regime privado, devendo, portanto, se submeter a ele, inclusive no que se refere às obrigações tributárias.

Ressalte-se, ainda, que o parágrafo 3º do art. 150 da CF/1998 que trata da imunidade, citado e transcrito anteriormente, veda de forma expressa a sua aplicação à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja a contraprestação de serviços ou tarifas pelo usuário, como no presente caso.

Conceder-lhe tratamento tributário diferenciado, em relação a outras empresas públicas, privadas e/ ou de economia mista, a CF/1988, art. 150, II, e o §3º, que assim dispõe, in verbis:

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

(...);

II instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...).

§ 3º As vedações do inciso VI, 'a', e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de 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.

(...)."

Ora, segundo a legislação tributária das contribuições para o PIS e Cofins, todas as pessoas jurídicas de direito privado são contribuintes destas contribuições. (negrejou-se)

No mais, observa-se que vários litígios apreciados neste Conselho em razão de exigências formuladas contra pessoas jurídicas que exploram a prestação de serviços de água e esgoto, não abordaram a pretendida imunidade tributária, restringindo-se a aspectos da incidência do IRPJ e da CSLL (Acórdãos nº 01-04.938, 108-07.514, 108-04.410, 105-13.747, 103-22.277, 101-94.037 e 105-16.401).

No presente caso, a recorrente foi criada pelo Decreto-lei Estadual nº 39/75, mediante incorporação de outras três empresas (CEDAG, ESAG e SANERJ), estipulando-se que a companhia *terá por objetivo principal a execução dos serviços de água e esgoto no Estado do Rio de Janeiro, a ser exercida em estrita consonância com a política de desenvolvimento econômico e social do Governo, especialmente com as diretrizes estabelecidas para a Região Metropolitana do Rio de Janeiro, inclusive promovendo os atos relativos às desapropriações necessárias à consecução de seus objetivos, gozando de isenção do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a ele relativos.*

O estatuto da companhia, por sua vez, evidencia a prestação de serviços não só de interesse estatal, como também de interesse da companhia, e assegura ao Estado do Rio de Janeiro apenas o mínimo de 51% do capital social, favorecendo os acionistas com necessariamente 25% do lucro líquido do período (fls. 552/553):

Art. 3º - A Companhia tem por objeto, respeitada a autonomia municipal:

*a) a exploração de serviços públicos e de **sistemas privados de abastecimento de água**, de coleta, remoção e destinação final de efluentes e seus subprodutos, de drenagem urbana, serviços relacionados à proteção do meio ambiente e aos recursos hídricos, outros serviços relativos à saúde da população, **prestação de consultoria, assistência técnica e certificação nestas áreas de atuação** e outros serviços de interesse para a CEDAE e para o Estado do Rio de Janeiro, dentro ou fora de seus limites territoriais, podendo, para atingir tais fins, **participar, majoritariamente ou minoritariamente, de consórcios ou sociedades com empresas privadas.***

b) a cobrança e o recebimento de contas referentes às tarifas ou receitas fixadas pelo poder público para custeio da prestação dos serviços definidos nas alíneas "a", supra, cabendo-lhe cumprir e fazer cumprir as normas pertinentes ao abastecimento de água e esgotamento sanitário, inclusive no tocante à aplicação de penalidades e interrupção da prestação desses serviços aos usuários faltosos.

Parágrafo Primeiro. A Companhia poderá, por deliberação da Assembléia Geral convocada especificamente para esse fim, constituir subsidiária sob seu controle societário.

Parágrafo Segundo - A Companhia poderá, por deliberação do Conselho de Administração, celebrar contratos com os Municípios, para operar, manter e cobrar as tarifas correspondentes à prestação dos seus serviços.

Art. 4º - O Capital Social é de R\$ 3.365.035.955,93 (três bilhões, trezentos e sessenta e cinco milhões, trinta e cinco mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e noventa e três centavos), correspondentes a 387.004.077.658 (trezentos e oitenta e sete bilhões, quatro milhões, setenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e oito) de ações, sendo 296.953.384.254 (duzentas e noventa e seis bilhões, novecentas e cinquenta e três milhões, trezentas e oitenta e quatro mil, duzentas e cinquenta e quatro) ordinárias e 90.050.693.404 (noventa bilhões, cinquenta milhões, seiscentas e noventa e três mil, quatrocentas e quatro) preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal.

Parágrafo 1º - A Companhia está autorizada a aumentar, independentemente de reforma estatutária, o seu Capital Social, até o limite de 600.000.000.000 (seiscentos bilhões) em ações sem valor nominal. Salvo deliberações em contrário do Conselho de Administração, os acionistas não terão direito de preferência em emissões de ações, debêntures ou parte beneficiárias conversíveis em ações, bônus de subscrição e quaisquer outros valores mobiliários, cuja colocação seja feita mediante venda em bolsa de valores, subscrição pública ou permuta por ações em oferta pública de aquisição de controle, nos termos do Art. 172 da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

Parágrafo- 2º - Os aumentos de capital da Companhia serão realizados mediante subscrição particular ou pública, incorporação de reservas, créditos legais decorrentes de recursos recebidos para cobertura de orçamento e versão de patrimônios líquidos, nos termos das disposições especiais das legislações estadual e federal, como ressalvado no Art. 235, da Lei N.º 6.404, de 15 de dezembro de 1.976.

[...]

Art. 6º - O Estado do Rio de Janeiro deterá o controle acionário da Companhia, conservando sempre, pelo menos, 51% (cinquenta e um por cento) das suas ações ordinárias.

Art. 7º - Todas as ações da Companhia farão jus a um dividendo obrigatório de 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido de cada exercício social.

[...] (negrejou-se)

Isto porque o Decreto-lei Estadual nº 39/75 autoriza que pessoas jurídicas de direito privado e pessoas físicas sejam acionistas da CEDAE, e exige, apenas, que o Estado do Rio de Janeiro, por sua administração direta ou indireta, mantenha participação majoritária no capital, subscrevendo pelo menos 51% do capital, na parte constituída por ações com direito a voto (fls. 545/546).

E quanto a este aspecto, cumpre ter em conta que foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 600.867/SP, para avaliação da imunidade recíproca em favor da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP. A decisão que reconheceu a repercussão geral foi assim ementada:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA DISPERSA E NEGOCIADA

EM BOLSA DE VALORES. EXAME DA RELAÇÃO ENTRE OS SERVIÇOS PÚBLICOS PRESTADOS E O OBJETIVO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A INVESTIDORES PÚBLICOS E PRIVADOS COMO ELEMENTO DETERMINANTE PARA APLICAÇÃO DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a questão consistente em saber se a imunidade tributária recíproca se aplica a entidade cuja composição acionária, objeto de negociação em Bolsas de Valores, revela inequívoco objetivo de distribuição de lucros a investidores públicos e privados. (negrejou-se)

A matéria foi submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal porque o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento da Apelação Cível nº 700.597-5/5-00, proveu o recurso para afastar a imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal, quanto à incidência de IPTU, porquanto a recorrente, apesar de criada com o objetivo de planejar, executar e operar serviços públicos de saneamento básico em todo o Estado de São Paulo, possuiria personalidade jurídica de direito privado. Consignou que o artigo 173, § 2º, da Carta da República vedaria às sociedades de economia mista o gozo de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado.

No presente caso, é de conhecimento público que em 2012 o Governo do Estado do Rio de Janeiro ingressou com pedido de abertura de capital da CEDAE junto à Comissão de Valores Mobiliários - CVM, destinando 25% das ações ordinárias com direito a voto que detinha para negociação (<http://oglobo.globo.com/economia/cedae-prepara-venda-de-acoes-que-pode-chegar-r-3-bilhoes-6527652>), muito embora no período aqui autuado a DIPJ apresentada informasse o Governo do Estado do Rio de Janeiro como detentor de 99,99% do capital total e votante (fl. 31).

O contexto aqui exposto evidencia que a atividade da contribuinte não pode ser favorecida pela imunidade constitucional invocada, não só porque há contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, mas também porque a forma societária adotada e a amplitude de seu objeto social impõe a aplicação do disposto no art. 173 da Constituição Federal:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - a sujeição a regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

§ 3º - A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular. (negrejou-se)

Referido dispositivo constitucional foi integrado ao Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), nos seguintes termos:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º). § 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º).

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º). § 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo. (negrejou-se)

Por todo o exposto, conclui-se que a prestação de serviços públicos, correspondentes à própria atuação estatal, não é suficiente para conferir imunidade à renda da sociedade de economia mista, mormente se outros serviços de natureza privada podem ser por ela executados. Além disso, é essencial que ela não tenha por finalidade a obtenção de lucro, e a estipulação legal de que apenas 51% do capital social deve ser detida pelo Poder Público permite que particulares desfrutem de seus resultados, circunstância em que a imunidade representaria um privilégio fiscal não extensivo às demais pessoas jurídicas do setor privado.

Por fim, registre-se que a imunidade constitucional pretendida pela recorrente alcançaria apenas o IRPJ, porque imposto incidente sobre a renda, e não favoreceria a CSLL, orientada pelo art. 195, I, "c" da Constituição Federal, que estipula a incidência sobre o lucro da empresa, e não faz qualquer ressalva em favor de atividades empresárias específicas.

E, quanto ao pedido de sobrestamento do julgamento, apresentado em sustentação oral, cumpre esclarecer que desde a alteração do Regimento Interno do CARF pela Portaria MF nº 545/2013, foi revogado o §1º do art. 62-A, integrado ao Anexo II do Regimento, não existe mais determinação regimental de que sejam sobrestados os julgamentos nos casos em que o Supremo Tribunal Federal sobrestar o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria, na forma do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à imunidade tributária.

No mérito, subsistem em litígio as glosas de despesas de atualização monetária sobre ICMS devido e de exclusões de contingências cíveis e trabalhistas. Em ambos os casos a contribuinte afirma regular seu procedimento e reporta-se a provas juntadas aos autos.

Os autos principiam com a DIPJ juntada às fls. 02/38, na qual consta que a contribuinte, no ano-calendário 2005, apurou lucro líquido apenas no 1º trimestre/2005 (R\$ 66.375.511,13), registrando prejuízos contábeis nos trimestres subsequentes (R\$ 52.152.911,99, R\$ 203.362.656,10 e R\$ 55.804.664,62, do 2º ao 4º trimestres, respectivamente). O lucro líquido do 1º trimestre/2005 foi convertido, em razão de adições e exclusões, para prejuízo fiscal de R\$ 8.518.171,10, mas os prejuízos contábeis dos trimestres subsequentes foram reduzidos em razão de ajustes equivalentes (R\$ 7.995.727,13, R\$ 63.276.413,54 e R\$ 7.508.883,37, do 2º ao 4º trimestres, respectivamente). No âmbito da CSLL também não foram apuradas bases tributáveis.

Às fls. 39/52 está juntada a DIPJ apresentada para o ano-calendário 2004, e por meio da intimação de fls. 56/57 a autoridade lançadora começou a exigir informações acerca da composição de grupos de despesas e exclusões consignadas na DIPJ do ano-calendário 2005.

Com referência às glosas de despesas de atualização monetária sobre ICMS devido, vê-se na intimação de fls. 58/62 que a autoridade fiscal exigiu a apresentação de documentação hábil e idônea referente aos custos e despesas registrados, dentre outras, nas contas 4.4.3.12 e 4.1.9.99 (atualização monetária sobre ICMS). Nova intimação neste sentido está juntada às fl. 63/68, com o acréscimo de outras exigências:

- 1. Comprovar com documentação hábil e idônea os efetivos gastos com as despesas e custos relacionados nas planilhas "Demonstrativo de Despesas/Custos a Comprovar", contas: 4.4.3.05; 4.1.9.99; 4.4.3.12 e 4.4.1.01.03, que segue em anexo.*
- 2. Esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores lançados nas contas: 4.1.9.99 (Outras despesas operacionais - ICMS a pagar) e 4.4.3.12 (Juros e atualização monetária); bem como apresentar planilhas especificando mensalmente os valores apurados de juros, multa e atualização monetária;*
- 3. Informar se os valores lançados como despesas nas contas: 4.1.9.99 e 4.4.3.12 foram adicionados ao Lucro Real;*

4. *Apresentar balancetes do ano-calendário 2004;*

A petição apresentada como resposta a estas exigências está juntada à fl. 126 e apenas enuncia os documentos entregues:

- 1) *Cópias dos Autos de Infrações contabilizados na conta 4.4.3.12 em setembro de 2005.*
- 2) *Cópias de duas planilhas contendo o detalhamentos dos lançamentos contábeis efetuados em setembro de 2005 na conta 4.1.9.99.*
- 3) *Cópias dos documentos dos lançamentos contábeis de setembro de 2005 nas contas 4.4.3.05 e 4.4.1.01.03.*
- 4) *Planilhas contendo com o saldo devedor do PAES e PRECE na posição de 31/12/2004 e de janeiro a dezembro de 2005.*
- 5) *Planilha com a demonstração dos valores contabilizados na conta 4.4.3.12 relativo a ajustes de ICMS contabilizados em setembro de 2005.*

Às fls. 287/289 constam relatórios emitido pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro com os valores consolidados de autos de infração e outras dívidas tributárias até setembro/2005, seguidos de cópias de autos de infração lavrados para exigência de ICMS e de outros documentos (fls. 290/348), dentre os quais destaca-se a notícia de litígio administrativo acerca de exigência específica (fl. 303).

A análise dos elementos apresentados pela contribuinte foi assim relatada no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 67/74:

5. *Contas: Outras Despesas Operacionais (4.1.9.99) e Juros e Atualização Monetária sobre ICMS devido (4.4.3.12) — O contribuinte deduziu como despesas valores referentes à atualização monetária de juros e multa incidentes sobre Autos de Infração lavrados pela fiscalização do ICMS nos anos de 2001, 2002 e 2003. Entretanto, essa fiscalização considera os valores não dedutíveis, pois os autos foram lavrados em anos anteriores e, por conseguinte, as despesas relacionadas ao principal e acréscimos moratórios deveriam ter sido apropriados nos anos-calendário de sua competência. Além do mais, nos anos-calendário de 2001 a 2004, o contribuinte apurou prejuízo fiscal, não tendo postergado, portanto, o lançamento de despesas. Diante destes fatos, esta fiscalização considerou somente dedutíveis as despesas de juros devidas no ano-calendário 2005 e multas devidas no ano-calendário 2005 que sejam decorrentes de autos que não impliquem falta ou pagamento de tributo ou contribuição, conforme consta do Demonstrativo "Correção Monetária Indedutível".*

Assim sendo, no exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fundamento no que dispõe os artigos 806, 807, 927 e 928 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, INTIMAMOS o contribuinte a, no prazo de 10 (dez) dias, contados a partir do recebimento do presente Termo, prestar informações documentadas relativas às infrações apuradas, até o presente momento, por esta fiscalização e resumidas acima, no sentido de esclarecê-las ou justificá-las. [...]

A contribuinte requereu dilação de prazo (fls. 127/128), e na resposta de fls. 131/138 observou que os juros contabilizados incidiram sobre o principal lançado, e não sobre multa, e consignou que:

*Outrossim, em que pese o argumento de que tais valores deveriam ser apropriados nos anos-calendário da data da lavratura dos respectivos autos de infração, tal consideração não deve subsistir pois, a lavratura dos autos não fora o suficiente para tornar o "suposto" débito **exigível**, tendo em vista a apresentação de defesa administrativa que tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.*

*A conta disso, segundo o regime de competência, a despesa para fins de apuração do Imposto de Renda, cuja exigibilidade esteja suspensa, terá o seu reconhecimento como despesa dedutível somente quando do esgotamento da esfera administrativa, quando o crédito fazendário se tornar líquido, certo e **exigível**.*

Ademais, da planilha elaborada pela D. Auditora, verifica-se que considera como não dedutível o montante integral da conta, o que também não guarda fundamento legal, pois a conta engloba valores dos juros e atualização monetária de janeiro a setembro de 2005.

Diante desses fatos, em razão da conta 4.4.3.12 espelhar apenas os valores de juros e atualização monetária, deve a fiscalização considerar esse montante integral como dedutível.

Caso este não seja o entendimento da D. Auditora, necessário se faz segregar dentro da referida conta os valores referentes ao período de janeiro a setembro de 2005, por adequar-Se à melhor prática contábil, bem como o mandamento legal.

Para finalizar este ponto, registre-se que existe incongruência nesta conta, mais precisamente na segunda linha, que trata sobre os "JUROS DE MORA S/ICMS OUT/2002 – AI N°03.028911-O ATE SET/2005".

Atente-se que, equivocadamente, o valor glosado (saldo em 12/04, de R\$ 915.427,68) é superior ao valor contábil (R\$ 815.332,28), verificado em 2005.

Comparando-se este item destacado com os demais presentes na mesma conta, facilmente se constata a inconsistência apontada, sendo necessária a correção deste equivoco.

Frente a tais circunstâncias, a autoridade lançadora promove a glosa dos valores que competiriam a períodos anteriores a 2004, consoante motivado no Termo de Verificação Fiscal às fl. 399/402:

[...]

Cotejando os valores constantes das planilhas de acompanhamento dos débitos fiscais - Lei nº 4.246/03, apresentados pelo contribuinte e Autos de Infração ICMS com os valores escriturados nas contas contábeis nº 4.4.3.12 e 4.1.9.99, verificamos que o sujeito passivo lançou como despesa, no mês de setembro de 2005, os valores de Juros de Mora, acréscimo moratório, ajuste de compensação indevida e atualização monetária sobre ICMS decorrentes de valores apurados em procedimentos fiscais e de valores confessados pelo contribuinte.

Em 23/11/2009, mediante o Termo de Constatação e Intimação Fiscal - 01/09, o contribuinte foi cientificado de que esta fiscalização estaria considerando como não dedutíveis as despesas lançadas nas contas 4.4.3.12 cujo histórico era Juros. de Multa. Já os demais lançamentos escriturados nas contas 4.4.3.12 e 4.1.9.99, a presente fiscalização estaria considerando como dedutível apenas a parcela de atualização monetária referente ao ano-calendário 2005, já que as despesas referentes a correção monetária de anos anteriores deveriam ter sido apropriadas nos anos-calendário em que foram incorridos, conforme o princípio básico do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, regime de competência, art: 273, inciso II do RIR/99.

Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, o contribuinte esclareceu que as despesas lançadas como juros de multa na conta 4.4.3.12 se referiam a acréscimos moratórios pelo não recolhimento no prazo regulamentar e não por cobrança de Multa.

O contribuinte informou, ainda, que os valores dos créditos tributários apurados em procedimentos de fiscalização do ICMS estavam sendo contestados administrativamente, até o Exercício 2006, e portanto estariam suspenso até aquela data.

Diante das informações prestadas pelo contribuinte e informações contidas nos Autos de Infração e planilhas de acompanhamento dos débitos de ICMS/RJ, legislação do ICMS do Estado do Rio de Janeiro e legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, essa fiscalização constatou que os lançamentos efetuados com o histórico: Juros de Mora se referiam a acréscimos moratórios e não a Multa, portanto passíveis de serem dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda.

No entanto, segundo a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a apropriação de receita, custo e despesa têm que seguir o regime de competência, ou seja, têm que ser apropriadas no momento em que elas incorrem, salvo exceções.

Apesar do contribuinte alegar que os créditos tributários decorrentes dos Autos de Infração lavrados pela fiscalização do ICMS/RJ estariam suspensos por interposição de defesa administrativa, e que estes teriam sido reconhecidos no ano-calendário 2005, o sujeito passivo não apresentou qualquer documento que comprovasse a efetiva suspensão dos créditos tributários em anos anteriores nem a efetiva conclusão do recurso administrativo.

*Diante deste fato, essa fiscalização, tendo por base o regime de competência, considerou como despesa dedutível apenas a variação monetária (correção monetária) ocorrida no ano-calendário 2005, tendo considerado como **despesa não dedutível a variação monetária ocorrida em anos anteriores e que foram indevidamente apropriadas no ano-calendário fiscalizado.***

Informamos que o regime de competência tem o condão de assegurar que as despesas e custos sejam apropriados somente uma vez, ou seja, na data em que foram incorridos. No presente caso, o contribuinte ao postergar a despesa com variação monetária de créditos tributários nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004 se beneficiou de tal prática, pois nos anos-calendário citados o contribuinte apurou prejuízo fiscal, fls.38 a 52, não tendo "a necessidade" de deduzir mais despesas, já no ano-calendário fiscalizado o contribuinte reverteu o Lucro em Prejuízo Fiscal.

Sendo assim, a fim de calcular os valores a serem glosados, e conforme legislação do ICMS/RJ - Decreto Lei nº5 de 1975 e suas alterações, a presente fiscalização converteu em UFIR/RJ os valores lançados nas contas contábeis nº 4.4.3.12 e 4.1.9.99 pelo índice aplicado pelo Estado do Rio de Janeiro - UFIR/RJ, no ano de 2005, valor 1,6049R\$ - os referidos valores podem ser localizados nas planilhas apresentadas pelo contribuinte e tabela de índice publicado pelo Estado do Rio de Janeiro, fls. 286 a 289. Tendo sido os valores convertidos para UFIR/RJ, aplicamos o índice em vigor no ano de 2004 - valor 1,4924R\$ para apurando os valores corrigidos em Reais até o ano de 2004, valores estes que foram glosados por esta fiscalização.

Em sua defesa a contribuinte reitera que os créditos tributários de ICMS questionados pela Fiscalização estavam com exigibilidade suspensa por recursos

administrativos, e invoca o art. 344, §1º do RIR/99 para defender a dedução apenas em setembro/2005 de juros de mora e de atualização monetária sobre eles aplicados.

Na descrição do procedimento fiscal antes apresentada observa-se que, embora a autoridade fiscal tenha intimado a contribuinte a *prestar informações documentadas relativas às infrações apuradas*, uma vez apresentada a resposta de fls. 131/138 afirmando que os créditos tributários de ICMS estariam com exigibilidade suspensa até setembro/2005, nada foi exigido especificamente da contribuinte que, recorde-se, já havia apresentado à Fiscalização relatórios emitido pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro com os valores consolidados de autos de infração e outras dívidas tributárias até setembro/2005, seguidos de cópias de autos de infração lavrados para exigência de ICMS e de outros documentos (fls. 287/348), dentre os quais destaca-se a notícia de litígio administrativo ao menos acerca de exigência específica (fl. 303).

Em circunstâncias semelhantes, esta Conselheira já se manifestou em declaração de voto integrada ao Acórdão nº 1101-001.037 acerca da desnecessidade de confirmação documental da alegada suspensão da exigibilidade em razão do fundamento adotado para glosa das despesas. Veja-se:

A contribuinte alega que os valores teriam sido objeto de lançamento de ofício por ela questionado, de modo que a dedução somente estaria autorizada legalmente a partir do momento em que a exigibilidade dos débitos fiscais fosse restabelecida. Esta alegação, em princípio, exigiria a confirmação desta correspondência.

*Todavia, tal investigação não se faz necessária ante os contornos da acusação fiscal. Isto porque, ao observar que as despesas com tributos corresponderiam a períodos de apuração anteriores ao fiscalizado, a autoridade lançadora invocou o disposto no art. 273, inciso II do RIR/99, do qual extrai-se a orientação de que a inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução **somente** constitui fundamento para lançamento de imposto se dela resultar a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. E, em tais condições, a redução do lucro real no ano-calendário 2009 somente poderia ser classificada como indevida se o sujeito passivo já houvesse deduzido os mesmos valores nos competentes períodos de apuração, ou pretendesse reduzir o lucro real do período com a utilização de valores que integrariam prejuízos passados, mas sem a observância do limite de 30% legalmente estabelecido.*

Em outras palavras, para afirmar indevida a redução do lucro real no ano-calendário 2009 por tributos devidos de 1996 a 2001, a autoridade fiscal deveria exigir da contribuinte a prova de que os débitos tributários não foram contabilizados no passado, e não afetaram a apuração da base de cálculo tributável, aferindo os efeitos de sua regular contabilização à época para apurar se, no ano-calendário 2009, teria ocorrido redução indevida do lucro real, ou apenas postergação do registro de uma despesa que veio, tardiamente, a reduzir a base tributável. Neste segundo caso haveria, em verdade, antecipação do recolhimento de tributos, e frente a esta possibilidade, não excluída pela Fiscalização, impõe-se concluir que a acusação fiscal não reúne elementos suficientes para sua sustentação.

No presente caso, a autoridade lançadora limitou-se a observar que *nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004 a contribuinte apurou prejuízo fiscal, fls.38 a 52, não tendo "a necessidade" de deduzir mais despesas, já no ano-calendário fiscalizado o contribuinte reverteu o Lucro em Prejuízo Fiscal*. Não avaliou, assim, a repercussão da redução dos prejuízos fiscais de períodos anteriores na compensação promovida, inclusive de ofício, nos

períodos autuados. Muito embora seja possível inferir que em razão do significativo saldo de prejuízos acumulados pela contribuinte a dedução dos valores glosados nos trimestres de 2005 seria mais vantajosa que o ajuste devido nos períodos anteriores (formadores de novos prejuízos sujeitos ao limite de 30% para compensação futura), não se pode olvidar que a autoridade fiscal parte da premissa de que *o regime de competência tem o condão de assegurar que as despesas e custos sejam apropriados somente uma vez, ou seja, na data em que foram incorridos*, restrição não esposada na legislação tributária, como antes exposto. Recorde-se, ainda, que originalmente a contribuinte apurou prejuízo fiscal em todos os trimestres do ano-calendário 2005, de modo que o procedimento adotado não almejaria, em princípio, nenhuma vantagem fiscal, dado não mais existir limite temporal para compensação de prejuízos fiscais.

Assim, além de a autoridade fiscal não ter exigido, no curso do procedimento fiscal, a comprovação da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários cuja atualização foi contabilizada apenas no período fiscalizado, a motivação do lançamento adota premissas incompatíveis com a legislação tributária federal e deixa de reunir os elementos necessários para a manutenção, ao menos em parte, da exigência. Acrescente-se que as constatações aqui consignadas são aplicáveis, também, à apuração da CSLL, na qual a indedutibilidade das provisões tributárias com exigibilidade suspensa na forma do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 remete a dedução para o momento no qual a suspensão deixa de existir, bem como há limitação às compensações de bases negativas, exceto no aspecto temporal.

Esclareça-se que a motivação é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72), ou por falha na verificação da ocorrência do fato gerador e na determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito. O fato, porém, é que em ambos os casos, depois da lavratura do auto de infração, não é mais possível a sua complementação, porque ausente uma das hipóteses previstas no art. 41, §1º, incisos I e II do Decreto nº 7.574/2001 (norma de natureza procedimental e assim de aplicação retroativa), ou mesmo a sua nova constituição na forma do art. 173, inciso II do CTN, por não se tratar de mero vício formal, e sim vício material, insuscetível de retificação mediante nova formalização do lançamento, porque dependente do acréscimo de aspectos fáticos e jurídicos ausentes na formalização original.

Impõe-se, assim, a conclusão de que a acusação fiscal não reúne argumentação suficiente para justificar a glosa de despesas de atualização monetária sobre ICMS devido, motivo pelo qual o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para anular, por vício material, o lançamento referente a esta parcela.

No que tange à glosa de exclusões de contingências cíveis e trabalhistas observa-se que por meio da intimação de fl. 63/68, a contribuinte foi intimada a *comprovar a adição em anos anteriores do valor de R\$ 108.139.665,55 excluído na apuração do Lucro Real, como Reversão de Provisão Cíveis e Trabalhistas no ano-calendário 2005*.

Às fls. 349/370 constam referências a “Relatório de Contingências Trabalhistas”, e histórico dos ajustes no LALUR de 1998 a 2005, acerca de “provisão const no período”, “baixa por realização”, “estorno de baixa efetuada a maior”, “reversão de provisão constituída”, seguidos dos registros contábeis correspondentes de 2003 a 2005. O relatório mencionado é acompanhado de Ata de Reunião da “Comissão de Elaboração de Relatório de

Passivo Trabalhista” realizada em 06/02/2004, e totaliza em R\$ 241.346.139,20 o passivo trabalhista.

A análise dos elementos apresentados pela contribuinte foi assim relatada no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fl. 75:

O contribuinte foi intimado em 17/03/2009, 08/05/2009, 15/06/2009, 11/08/2009 e 27/10/2009, a comprovar, por amostragem, suas despesas e custos, provisões, adições e exclusão efetuadas no LALUR.

Em atendimento a intimação lavrada em 27/10/2009, o contribuinte demonstrou que o valor de R\$108.139.665,55, excluído na apuração do Lucro do Real se refere à reversão de Provisão Cíveis e Trabalhistas adicionada em anos anteriores.

*No entanto, como o contribuinte não comprovou a efetividade das despesas/custos ocasionariam a reversão desta provisão, esta fiscalização no exercício de suas funções, com fundamento no que dispõe os artigos 806, 807, 927 e 928 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, **INTIMAMOS** o contribuinte a, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, contados a partir do recebimento do presente Termo:*

1. Comprovar com documentação hábil e idônea a efetiva perda e/ou efetivo gasto com processos cíveis e trabalhistas que suportem a exclusão na apuração do lucro Real no valor de R\$108.139.665,55, ano-calendário 2005.

Em sua resposta, a contribuinte se opôs à constatação de que não teria demonstrado a efetividade das despesas/custos que ocasionaram a reversão desta provisão, nos seguintes termos:

Nesse passo, em que pese tal entendimento, cumpre-nos esclarecer que em conformidade com determinação contida na lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) exige-se que as sociedades empresárias classifiquem, por meio de seu corpo jurídico, as ações judiciais, dividindo-as quanto à possibilidade de decréscimo de patrimônio em "provável", "possível" e "remota".

Já em relação às perdas possíveis deverá haver o provisionamento daquele valor quando do Registro de Ajustes do Lucro Líquido do Exercício, no campo de provisão indedutível.

Desta feita, no ano-calendário de 2003, para alcançar a provisão de contingências trabalhistas que remontava R\$ 237.236.202,31 (duzentos e trinta e sete milhões duzentos e trinta e seis mil duzentos e dois reais e trinta e um centavos), foi necessário o aporte de R\$ 118.927.350,00 (cento e dezoito milhões novecentos e vinte e sete mil e trezentos e cinquenta reais), haja vista que o lançamento inicial havia sido efetuado de forma insuficiente.

Já no ano-calendário de 2005 ocorreu a operação inversa, já que a provisão de contingências trabalhistas inicial de R\$ 226.498.511,90 (duzentos e vinte e seis milhões quatrocentos e noventa e oito mil quinhentos e onze reais e noventa centavos) foi muito superior ao valor apresentado pelo departamento jurídico, o que motivou a exclusão do valor de R\$ 108.139.665,55 (cento e oito milhões cento e trinta e nove mil seiscentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos).

Em novo termo juntado à fl. 76, a autoridade fiscal manifesta-se acerca da resposta apresentada pela contribuinte:

Em 16/12/2009, o contribuinte compareceu a repartição e apresentou Relatório de Contingências, Trabalhista, onde o Departamento Jurídico da empresa informa que perdas em processos judiciais no valor de R\$ 127.858.214,72.

*Como o contribuinte, até a presente data, não apresentou documentos que comprovem a efetiva perda (Processos Transitados em Julgados) com Ações Trabalhistas e Cíveis, esta fiscalização no exercício de suas funções, com fundamento no que dispõe os artigos 806, 807, 927 e 928 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, **INTIMAMOS** o contribuinte a, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, contados a partir do recebimento do presente Termo:*

1. Comprovar com documentação hábil e idônea a efetiva perda e/ou efetivo gasto com processos cíveis e trabalhistas que suportem a exclusão na apuração do lucro Real no valor de R\$108.139.665,55, ano-calendário 2005.

A contribuinte consigna então, em resposta juntada à fl. 157, que o valor de R\$ 108.139.665,55 excluído do Lucro Real no primeiro trimestre de 2005, originou-se de erro ocorrido do registro contábil de contingência trabalhistas e civil no quarto trimestre do ano calendário de 2003 no montante de R\$ 118.927.350,00 adicionada na apuração do Lucro Real deste mesmo período e estornada e excluída parcialmente no primeiro trimestre de 2005. Ficando caracterizado que não há documentos de pagamentos mensais de processos judiciais que compõem a importância R\$ 108.139.665,55, em vista de tratar-se de valor originário de erro no relatório de contingências do setor jurídico da Companhia.

Relatando estas ocorrências, a autoridade lançadora conclui que diante das informações prestadas pelo sujeito passivo, o contribuinte não poderia excluir da base do Lucro Real a Reversão de Provisão Cíveis e Trabalhistas, pois as perdas não foram efetivamente incorridas, o que se daria apenas com a execução das sentenças judiciais. (Termo de Verificação Fiscal, fl. 403).

A recorrente reafirma que a exclusão escriturada no 1º trimestre/2005 representa estorno da provisão constituída e adicionada no 4º trimestre/2003, e argumenta que a reversão de uma provisão indedutível não pode operar efeitos fiscais. Invoca o art. 392 do RIR/99 e cita julgados administrativos para corroborar sua defesa.

*Consoante relatado, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência diante da possibilidade de ter havido *um mal entendido* entre Fisco e contribuinte. Requeridos os esclarecimentos consignados no voto condutor da Resolução nº 1101-00.052, a autoridade fiscal encarregada da diligência concluiu que ante a *falta de documentação hábil e idônea que deveria ter sido fornecida pela contribuinte, não é possível atestar a efetiva natureza do lançamento contábil de R\$ 108.139.655,55 feito em 2005 nem concluir que o valor deste lançamento corresponde exata e efetivamente a uma reversão de uma parcela do lançamento contábil de R\$118.927.350,00 feito em 2003.**

Inicialmente observa-se que nos esclarecimentos prestados pela contribuinte durante o procedimento fiscal havia indícios de que a exclusão glosada decorreria de um lançamento de ajuste diferenciado. De fato, nos registros do LALUR às fls. 350/352, ao contrário dos ajustes recorrentes verificados a partir de 30/03/1998 sob os históricos “Baixa por Realização” e “Provisão const. no período” (o primeiro representativo de exclusão e o segundo de adição), a contribuinte promoveu registros diferenciados em 31/12/2004 e 31/03/2005 sob o

histórico de “Reversão de Provisão constituída”, além de registro de “Estorno de baixa efetuada a maior” em 31/03/2005.

O confronto dos registros do LALUR no 1º trimestre de 2005 com o Razão analítico de fl. 368 evidencia que adição de R\$ 38.474.034,67 corresponde à soma das duas provisões constituídas em fevereiro/2005 (R\$ 35.847.123,62) e março/2005 (R\$ 2.626.911,05), escrituradas na conta 4.3.6.02. Para além disso, a contribuinte apenas apresentou, durante o procedimento fiscal, os movimentos pertinentes a dezembro/2003 nas contas de passivo que abrigariam estas provisões (2.2.4.01 e 2.2.4.02, fl. 366), e isto porque alegou que a reversão promovida no 1º trimestre/2005 decorreu de erro no registro de provisões no 4º trimestre/2003. Não foram apresentados os registros de contabilização da despesa ou de sua reversão.

Durante a diligência, a contribuinte apresentou seus registros no Livro Diário em dezembro/2003 (fl. 661/663), nos quais se constata a contabilização de despesa de provisão no valor de R\$ 118.927.350,03, a débito da conta de resultado “Contingências Trabalhistas” (4.3.6.01) e a crédito de passivo (2.2.4.02). Referida despesas foi adicionada ao lucro líquido conforme LALUR, com seu controle na Parte B para futuros ajustes (fl. 665/666). No que tange ao 1º trimestre/2005, a contribuinte demonstra a contabilização de receita de reversão de provisão (3.3.1.05) no valor de R\$ 103.383.636,34, a débito de passivo (2.2.4.02), e no valor de R\$ 4.756.029,31 a débito de outro passivo (2.2.4.01), sendo que no Razão da conta nº 3.3.1.05 a reversão de R\$ 103.383.636,34 (de 31/01/2005) é somada à parcela de R\$ 4.756.029,31 (de 28/02/2005) para totalizar o valor excluído e glosado de R\$ 108.139.655,55. Estes dois registros apresentam, respectivamente, os seguintes históricos: “VR REF REVERSÃO PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS CÍVEIS CONF. MEMO JURÍDICO 246/2004 DE 17/02/2005” e “VR REF. PROVISÃO CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS REF. AOS ESCRITÓRIOS CONF. RELATÓRIO JURÍDICO MÊS DE FEVEREIRO/2005” (fls. 667/674), e foram excluídos do lucro real no LALUR sob o histórico “Reversão de Prov. Cíveis e trabalhistas” (fls. 675/676)

Para além disso, a contribuinte novamente juntou a Ata de Reunião da “Comissão de Elaboração de Relatório de Passivo Trabalhista” realizada em 06/02/2004, seguida do relatório “Passivo Trabalhista” no valor total de R\$ 241.346.139,20, antes já apresentada à Fiscalização (fls. 677/688). Inovou, porém, apresentando o relatório de contingências trabalhistas, acompanhado por memorando de encaminhamento do qual é possível extrair o valor de R\$ 126.968.767,91, e inferir a sua elaboração em 23/05/2005 (fls. 689/797). Anote-se que o relatório indica 3.701 litígios trabalhistas, identificando o reclamante, o processo judicial, a fase atual, o objeto, a sentença eventualmente proferida, o valor da causa, o “valor envolvido” e na última coluna “D.VALOR EXECUÇÃO”, preenchida apenas em alguns casos. A soma da coluna “valor envolvido” representa o valor indicado no memorando (R\$ 126.968.767,91).

Frente a estas informações, a autoridade fiscal encarregada da diligência dirigiu nova intimação à contribuinte observando que ela não apresentara as memórias de cálculo ou documentos oficiais dos processos judiciais, antes exigidas com vistas a comprovar os valores das contingências cíveis e trabalhistas. Na resposta de fls. 806/810 a contribuinte alega o tempo transcorrido desde o fato gerador fiscalizado, reporta-se ao volume de documentos concernentes aos quase 4 mil processos em referência, e aduz que os elementos exigidos não foram referidos na Resolução expedida por este Conselho.

A esta resposta foram anexados, dentre outros elementos, os seguintes quadros demonstrativos (fl. 811):

PLANILHA SINTÉTICA PROCESSOS JUDICIAIS			
Exercício 2003			
CONTA - 2.2.4.02 Processos Judiciais Trabalhistas			
Data	Descrição	Valor	D/C
31/11/2003	Saldo anterior das provisões	116.516.977,71	C
31/12/2003	Transferencia Longo p Curto prazo	1.791.874,57	C
31/12/2003	Provisão com base em relatórios	118.927.350,03	C
31/12/2003	saldo final das provisões	237.236.202,31	C
Exercício 2005			
CONTA - 2.2.4.02 Processos Judiciais Trabalhistas			
Data	Descrição	Valor	D/C
31/01/2005	Saldo anterior das provisões	227.382.813,81	C
28/02/2005	Transferencia Longo p Curto prazo	(884.301,91)	D
28/02/2005	Transferencia Longo p Curto prazo	(99.752,01)	D
28/02/2005	Reversão provisão com base em relatórios	(103.383.636,24)	C
31/12/2003	saldo final das provisões	123.015.123,65	C

O confronto destas informações e os balancetes de 31/12/2003 e 31/12/2005, juntados às fls. 812/857 e 862/905, evidenciam que, nos períodos em referência, o procedimento contábil da contribuinte consistiu em adequar o saldo dos passivos representativos de contingências cíveis e trabalhistas ao montante informado pelos escritórios de advocacia responsáveis pelas ações judiciais. Para tanto, promovia um único lançamento de ajuste, cujo valor era determinado pelo confronto entre o saldo contábil do passivo (de curto e longo prazo) e o valor de contingências cíveis e trabalhistas que lhe eram informadas. Esta a razão de o passivo de contingências trabalhistas em 31/12/2003, depois de ajustado pelo acréscimo de R\$ 118.927.350,03, apresentar saldos finais de R\$ 4.109.936,89 (curto prazo) e R\$ 237.236.202,31 (longo prazo), totalizando R\$ 241.346.139,20, como informado no relatório de fls. 677/688. De forma semelhante, o passivo de contingências trabalhistas em 31/03/2005, depois de ajustado pela redução de R\$ 103.383.636,24, apresentou saldos finais de R\$ 4.843.091,07 (curto prazo) e R\$ 121.499.439,48 (longo prazo), totalizando R\$ 126.342.530,55, próximo do total indicado no relatório de fls. 689/797 (R\$ 126.968.767,91).

Neste sentido, aliás, foram os primeiros esclarecimentos prestados pela contribuinte em resposta à intimação de fl. 75

Desta feita, no ano-calendário de 2003, para alcançar a provisão de contingências trabalhistas que remontava R\$ 237.236.202,31 (duzentos e trinta e sete milhões duzentos e trinta e seis mil duzentos e dois reais e trinta e um centavos), foi necessário o aporte de R\$ 118.927.350,00 (cento e dezoito milhões novecentos e vinte e sete mil e trezentos e cinquenta reais), haja vista que o lançamento inicial havia sido efetuado de forma insuficiente.

Já no ano-calendário de 2005 ocorreu a operação inversa, já que a provisão de contingências trabalhistas inicial de R\$ 226.498.511,90 (duzentos e vinte e seis milhões quatrocentos e noventa e oito mil quinhentos e onze reais e noventa centavos) foi muito superior ao valor apresentado pelo departamento jurídico, o que motivou a exclusão do valor de R\$ 108.139.665,55 (cento e oito milhões cento e trinta e nove mil seiscentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos).

Contudo, como a Fiscalização vislumbrou nesta baixa a realização da provisão, exigiu demonstração da *efetiva perda e/ou efetivo gasto com processos cíveis e trabalhistas que suportem a exclusão na apuração do lucro Real no valor de R\$108.139.665,55, ano-calendário 2005*. A partir daí, a contribuinte buscou conectar a exclusão de 31/03/2005 à adição de 31/12/2003, alegando erro no registro mais antigo, corrigido por estorno no período autuado, mas sem apresentar provas consistentes, o que motivou a glosa da exclusão sob a premissa de que a *contribuinte não poderia excluir da base do Lucro Real a Reversão de Provisão Cíveis e Trabalhistas, pois as perdas não foram efetivamente incorridas, o que se daria apenas com a execução das sentenças judiciais*.

Ocorre que os elementos juntados aos autos por ocasião da diligência evidenciam que o lançamento de ajuste do saldo de provisões teve efeito neutro nas bases tributáveis (aí incluída a base de cálculo da CSLL, na forma do demonstrativo de fl. 799). As despesas decorrentes do aumento de passivo eram adicionadas, e as receitas decorrentes da redução do passivo eram excluídas. Em tais condições, para registrar insubsistência ativa decorrente da quitação das dívidas eventualmente reconhecidas em desfavor da contribuinte nestas ações judiciais excluídas do saldo de provisões, necessariamente a contribuinte deveria reconhecê-la contabilmente por meio de uma despesa, quer no momento do pagamento, quer no momento da constituição definitiva da obrigação, neste último caso inicialmente em contrapartida a um passivo, só que não mais representativo de provisão, e sim de obrigação efetiva.

É certo que em outros períodos de apuração a contribuinte promoveu ajustes no LALUR em razão de *baixa por realização* (fls. 351/352), o que denota a possibilidade de outros procedimentos terem sido adotados, mas não no período da glosa, nos quais os registros se resumiram à adição de provisões constituídas e à exclusão do ajuste de saldo aqui questionada. De fato, se obrigações trabalhistas ou cíveis foram quitadas mediante baixa do passivo representativo de provisões, esta permuta patrimonial não sensibiliza o lucro líquido, mas evidencia a efetividade de um gasto que a partir daquele momento pode ser dedutível das bases tributáveis, permitindo sua exclusão por *realização* da provisão. Já a mera baixa da provisão, por *inexistência da obrigação* ou por *estorno*, resulta necessariamente na reversão da despesa de provisão, antes indedutível, e agora não tributável. Por esta razão, inclusive, torna-se irrelevante o fato de a contribuinte não ter apresentado os relatórios que justificariam os saldos de provisões mantidos para contingências cíveis, cujo procedimento foi idêntico ao adotado para contingências trabalhistas, sem afetar o resultado tributável.

Por todo o exposto, impõe-se concluir que a exclusão glosada nestes autos **representa, apenas, a anulação, no lucro tributável, do ajuste promovido no passivo**

representativo de contingências, contabilizado em contrapartida a conta credora de reversão de despesas. Se alguma contingência que deixou de estar computada nos relatórios expedidos pelos escritórios de advocacia foi convertida em perda efetiva, esta ocorrência sensibilizou o resultado do período por meio de outras contas de despesas, como antes exposto. Logo, a regularidade da exclusão não depende da comprovação documental da efetividade de qualquer obrigação antes provisionada.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, no que tange à glosa de exclusão pertinente a contingências cíveis e trabalhistas.

Por fim, considerando que as duas exigências em litígio foram afastadas, descabe qualquer manifestação deste Colegiado acerca da *impossibilidade da imposição de multa entre entes públicos*, ou da aplicação de juros, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora