



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720042/2017-60
ACÓRDÃO	1301-008.353 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA AGUAS DE ITAPEMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO SANITÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. PERCENTUAL DE 32%.

As receitas auferidas por concessionária de serviço público de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, cobradas diretamente dos usuários mediante tarifa, qualificam-se, para fins de apuração do lucro presumido, como receitas decorrentes de prestação de serviços em geral, sujeitando-se ao percentual de presunção de 32%, nos termos do art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/1995.

FORNECIMENTO DE ÁGUA TRATADA. AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. PRECEDENTE DA CSRF.

O fornecimento de água tratada por concessionária de serviço público não configura operação de circulação de mercadoria, mas prestação de serviço, conforme entendimento firmado pelo STF no Tema 326 da repercussão geral.

CONTRATO DE CONCESSÃO. INVESTIMENTOS, OBRAS E MANUTENÇÃO DE INFRAESTRUTURA. ELEMENTOS INSTRUMENTAIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO.

A circunstância de o contrato de concessão impor à concessionária obrigações de operação, manutenção, ampliação, execução de obras e investimentos em infraestrutura não altera a natureza das receitas auferidas, quando a remuneração decorre da cobrança tarifária dos usuários pela prestação contínua dos serviços públicos concedidos.

LEI Nº 12.973/2014. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO, RECUPERAÇÃO, REFORMA, AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE INFRAESTRUTURA. INAPLICABILIDADE AO FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO.

A aplicação do percentual de 32% às receitas tarifárias decorrentes da prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário não se fundamenta na hipótese introduzida pela Lei nº 12.973/2014, relativa a serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão, mas no enquadramento da atividade como prestação de serviços em geral.

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 16/2000. CARÁTER INTERPRETATIVO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO CARF. CONVERGÊNCIA COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E COM PRECEDENTE DA CSRF.

Embora atos interpretativos expedidos pela Receita Federal do Brasil não vinculem o CARF, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16/2000 pode ser considerado como elemento interpretativo quando sua conclusão converge com a legislação aplicável, com a natureza jurídica da atividade exercida

RECEITAS DE “DEMAIS SERVIÇOS”. ATIVIDADES COMPLEMENTARES À CONCESSÃO. PERCENTUAL DE 32%.

As receitas relativas a serviços complementares prestados aos usuários, tais como ligações, religações, aferição de hidrômetros, emissão de segunda via, análise de projetos e atividades correlatas, inserem-se no mesmo complexo operacional da concessão e possuem natureza de prestação de serviços, sujeitando-se ao percentual de presunção de 32%.

REGIME DE CAIXA. ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA.

A alegação de adoção do regime de caixa não é suficiente para desconstituir lançamento fundado em demonstrativos apresentados pela própria contribuinte à Fiscalização, quando não demonstrada, de forma objetiva, contábil e documental, a correspondência entre faturamento, recebimento, escrituração, DCTF, DARFs e base de cálculo efetivamente tributável.

CSLL. ERRO DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE MEMÓRIA ANALÍTICA CAPAZ DE INFIRMAR O LANÇAMENTO.

Não prospera a alegação genérica de erro de cálculo quando a contribuinte não demonstra quais bases teriam sido indevidamente utilizadas, quais

valores deveriam substituí-las e qual seria o reflexo quantitativo sobre o crédito tributário lançado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iagaro Jung Martins, Rafael Taranto Malheiros, Eduarda Lacerda Kanieski, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista e Maria Angelica Echer Ferreira Feijo.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 5.680/5.746) interposto por **COMPANHIA ÁGUAS DE ITAPEMA**, em face do Acórdão nº 03-78.421 (e-fls. 5.651/5.661), proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF — DRJ/BSB, que julgou **IMPROCEDENTE** a Impugnação apresentada, mantendo os créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal teve origem no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal nº 09.2.01.00-2016-00222-8, tendo por objeto a apuração do IRPJ e reflexos no período de 01/01/2012 a 31/12/2014, posteriormente ampliado para abranger também o ano-calendário de

2015, com ciência da Contribuinte em 14/02/2017, por meio do Termo de Comunicação nº 008/222/2017.

A Fiscalização consignou que a Recorrente, constituída sob a forma de sociedade anônima, tem por objeto *a prestação, em regime de concessão exclusiva, dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário no Município de Itapema/SC*, nos termos do Contrato de Concessão nº 97/2004, firmado em 30/04/2004, pelo prazo de 25 anos (e-fls. 273/293).

Segundo o Relatório Fiscal, a escrituração contábil dos anos-calendário de 2012 a 2015 indicaria que *as receitas auferidas pela Contribuinte decorreram exclusivamente da prestação dos serviços vinculados à concessão*, tendo sido oferecidas à tributação pelo regime do *Lucro Presumido*.

No curso da fiscalização, a Contribuinte foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004/222/2016 (e-fls. 5.178/5.184), a esclarecer o fundamento legal, doutrinário ou jurisprudencial utilizado para aplicar os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Em resposta (e-fls. 5.189/5.283), sustentou, em síntese, que sua atividade não se limitaria à prestação de serviços em geral, pois envolveria *conjunto complexo de obrigações vinculadas à gestão integral dos sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário, incluindo operação, manutenção, planejamento, ampliação, investimentos, obras de infraestrutura, comercialização, faturamento, cobrança e atendimento aos usuários*.

A Contribuinte juntou, ainda, parecer jurídico subscrito por Tácio Lacerda Gama, intitulado 'Opinião Legal' (e-fls. 5.284/5.299), no qual se defendeu a aplicação dos percentuais de 8% e 12%, sob o fundamento de que as atividades desenvolvidas não se enquadrariam na hipótese de prestação de serviços em geral sujeita ao percentual de 32%.

A Fiscalização entendeu, contudo, que a Contribuinte *apurou indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%*, respectivamente, quando, no entendimento fiscal, *as receitas decorrentes da prestação de*

serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto deveriam submeter-se ao percentual de 32%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, com fundamento na legislação do lucro presumido e no Ato Declaratório Cosit nº 16/2000.

Em razão disso, foram lavrados Autos de Infração para exigência de IRPJ (e-fls. 5.453 e seguintes) e CSLL (e-fls. 5.415 e seguintes), acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados pela taxa Selic.

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 20/03/2017 (e-fl. 5.514), a Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 5.518/5.575), acompanhada de documentos comprobatórios, DARFs e planilhas (e-fls. 5.578/5.633).

Em sua defesa, a Impugnante sustentou, em síntese, que:

(i) atua como gestora plena dos sistemas e serviços de fornecimento de água e esgotamento sanitário do Município de Itapema, desempenhando atividades complexas, de natureza própria e essencial, voltadas à garantia do direito de acesso à água;

(ii) as receitas decorrem exclusivamente do contrato de concessão e são oferecidas à tributação pelo Lucro Presumido, sendo inaplicável o percentual de 32%, previsto para atividades de prestação de serviços em geral;

(iii) sua atividade não se caracterizaria como mera obrigação de fazer, pois envolveria obrigações de dar, transporte, construção, manutenção de ativos e fornecimento de infraestrutura pública;

(iv) a água seria bem de domínio público e seu fornecimento por concessionária não se confundiria com prestação de serviços gerais;

(v) os percentuais de presunção do lucro deveriam observar a complexidade da atividade econômica e os custos e investimentos necessários à execução do contrato de concessão;

(vi) a Lei nº 12.973/2014, ao incluir no art. 15, § 1º, III, da Lei nº 9.249/1995 a hipótese relativa à prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público, somente teria vigência a partir de 01/01/2015, não podendo fundamentar lançamentos relativos aos anos-calendário de 2012 a 2014;

(vii) o Ato Declaratório Cosit nº 16/2000 seria ilegal, por supostamente ampliar a base de cálculo de tributos federais sem lei em sentido formal;

(viii) haveria vício formal e material na aplicação uniforme do percentual de 32% sobre receitas distintas, relativas a fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto e demais serviços;

(ix) subsidiariamente, caso mantido o entendimento fiscal, o percentual de 32% deveria incidir apenas sobre os valores classificados como “demais serviços”;

(x) haveria erro material no lançamento relativo ao ano-calendário de 2012, pois a Fiscalização teria considerado receitas pelo regime de competência, embora a Contribuinte fosse optante pelo regime de caixa; e

(xi) haveria erro de cálculo na apuração da CSLL.

Posteriormente, a Contribuinte apresentou pedido de desistência parcial da Impugnação, para fins de adesão ao Programa de Regularização Tributária — PRT, instituído pela Medida Provisória nº 766/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.687/2017 (e-fls. 5.637/5.641). A desistência restringiu-se aos débitos de IRPJ e CSLL correspondentes às diferenças de aplicação dos percentuais de presunção do lucro referentes ao ano-calendário de 2015, permanecendo em discussão os lançamentos relativos aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

3. DO ACÓRDÃO DA DRJ

A 4ª Turma da DRJ/BSB proferiu o Acórdão nº 03-78.421 (e-fls. 5.651/5.661), por meio do qual julgou **improcedente** a Impugnação, mantendo os créditos tributários remanescentes de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO. PERCENTUAL DE 32%.

Nos termos do AD Cosit nº 16/2000, para fins de apuração do lucro presumido, estão sujeitas ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) as concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos que exploram atividades de prestação de serviços de suprimento de água tratada e a conseqüente coleta e tratamento de esgotos, cobradas diretamente dos usuários dos serviços.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação jurídica e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão recorrida consignou que, após a desistência parcial apresentada pela Contribuinte, a controvérsia submetida à DRJ restringia-se aos créditos relativos aos anos-calendário de 2012 a 2014.

Quanto ao percentual de presunção aplicável, a DRJ entendeu serem impertinentes os argumentos relativos à inaplicabilidade da Lei nº 12.973/2014, por não integrar o enquadramento legal dos lançamentos em julgamento.

A decisão recorrida também consignou que a instância julgadora de primeira instância não teria competência para emitir juízo de legalidade sobre o Ato Declaratório Cosit nº 16/2000, por se tratar de ato normativo expedido pela Receita Federal do Brasil, de observância obrigatória pelas unidades descentralizadas e pelos julgadores da DRJ.

Embora tenha registrado que as atividades da Impugnante seriam complexas e que, em alguma medida, poderiam confundir-se com atividade industrial, a DRJ concluiu que o Ato Declaratório Cosit nº 16/2000 declarou expressamente aplicável o percentual de presunção de 32% às concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos que exploram atividades de prestação de serviços de suprimento de água tratada e a consequente coleta e tratamento de esgotos, cobradas diretamente dos usuários.

A DRJ manteve, ainda, a incidência do percentual de 32% sobre os valores classificados como “demais serviços”, ao fundamento de que a própria Impugnante os teria descrito como meios e acessórios ao fornecimento de água e à coleta/tratamento de esgoto, tais como aquisição de hidrômetro, emissão de segunda via de fatura, emissão de certidão de débitos e deslocamento de cavalete.

No tocante à alegada insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2012, a DRJ registrou que a Fiscalização cotejou os valores apurados com base na escrituração contábil e nos demonstrativos apresentados pela própria Contribuinte (e-fls. 5.189/5.283) com os débitos confessados em DCTF e/ou recolhidos em DARF (e-fls. 5.361/5.392). Para a DRJ, os valores utilizados pela Fiscalização decorreram das informações prestadas pela Impugnante em resposta à intimação fiscal, não tendo sido demonstrado, de forma suficiente, que tais valores corresponderiam apenas a “dados internos” sem relevância tributária.

Ao final, a DRJ julgou improcedente a Impugnação e manteve integralmente o crédito tributário remanescente.

4. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 5.680/5.746), por meio do qual sustenta a improcedência dos lançamentos, reiterando, em linhas gerais, os argumentos trazidos em sede de impugnação.

No mérito, a Recorrente reitera a inaplicabilidade da Lei nº 12.973/2014 aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2012 a 2014, sustentando que, antes de sua vigência,

não haveria hipótese legal que determinasse a aplicação do percentual de 32% às receitas decorrentes das atividades por ela desempenhadas.

Alega, ainda, que a DRJ teria mantido indevidamente o lançamento com fundamento no Ato Declaratório Cosit nº 16/2000, sem examinar a alegada ilegalidade do referido ato normativo. Sustenta que o impedimento de análise dos fatos e a mera submissão ao ato declaratório teriam violado os princípios da legalidade, imparcialidade, contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

A Recorrente também renova a tese de que sua atividade não se enquadra como prestação de serviços em geral. Afirma que exerce atividade complexa, de natureza própria, relacionada à gestão integral dos recursos hídricos do Município de Itapema, envolvendo obrigações de dar, transportar, construir e manter infraestrutura pública, bem como atividades de captação, tratamento, reservação, distribuição de água, coleta, transporte, tratamento e disposição final de esgoto.

Defende que a água é bem de domínio público, e que a atividade desenvolvida pela concessionária seria voltada à disponibilização de bem essencial, não se confundindo com prestação de serviços gerais. Sustenta, nesse contexto, que a tributação pelo Lucro Presumido deve considerar a capacidade contributiva, a complexidade operacional, os investimentos, os custos e as margens próprias da atividade.

Reitera que, por não estar enquadrada nas hipóteses legais sujeitas ao percentual de 32%, deve ser aplicada a regra geral do lucro presumido, com os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, utilizados durante todo o período fiscalizado.

A Recorrente também sustenta que, ainda que se entendesse aplicável o percentual de 32% a determinadas receitas, o lançamento padeceria de vício formal e material por ter aplicado o mesmo percentual a atividades distintas, sem segregação adequada entre receitas de fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto e demais serviços. Subsidiariamente, defende que o percentual de 32% deveria ser limitado às receitas eventualmente enquadráveis como “demais serviços”.

Quanto à insuficiência de recolhimento apurada no ano-calendário de 2012, a Recorrente reitera que sempre apurou o Lucro Presumido pelo regime de caixa e que a Fiscalização teria considerado demonstrativos internos de faturamento, e não as receitas efetivamente auferidas no período. Sustenta, por isso, a existência de erro material no lançamento.

Por fim, renova a alegação de erro na apuração da CSLL e requer a reforma integral do Acórdão recorrido, com o cancelamento dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, ou, subsidiariamente, a redução dos lançamentos nos termos de suas alegações recursais.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1. DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 22/01/2018 (e-fl. 5.677), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 20/02/2018 (e-fl. 5.678), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às e-fls. 5576/5577.

Presentes os demais pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, conheço do Recurso Voluntário.

2. PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido seria nulo porque a DRJ, ao afirmar-se vinculada ao AD Cosit nº 16/2000, não teria examinado, com a profundidade necessária, as particularidades da atividade desenvolvida e a alegada ilegalidade do referido ato interpretativo.

A preliminar não procede.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo diploma, por sua vez, estabelece que as irregularidades, incorreções e omissões distintas daquelas previstas no dispositivo anterior não importam em nulidade, ressalvadas as hipóteses em que resultem em prejuízo ao sujeito passivo ou influenciem a solução do litígio.

Nenhuma dessas hipóteses se verifica no presente caso.

O Acórdão nº 03-78.421 delimitou os dois itens dos lançamentos, sintetizou as razões apresentadas na Impugnação e indicou expressamente o fundamento pelo qual a DRJ considerou aplicável o AD Cosit nº 16/2000. A decisão, portanto, contém motivação suficiente para revelar o fundamento determinante da conclusão adotada.

A Recorrente, por sua vez, compreendeu os fundamentos da decisão e os impugnou especificamente no Recurso Voluntário, no qual reiterou as particularidades da concessão, questionou a força normativa do AD Cosit nº 16/2000 e defendeu a inexistência de fundamento legal para a aplicação do percentual de 32%. Não houve, portanto, preterição do direito de defesa nem prejuízo concreto ao exercício do contraditório.

A circunstância de a DRJ ter reconhecido sua vinculação aos atos interpretativos da RFB não caracteriza, por si só, nulidade. Eventual discordância quanto à correção ou à suficiência do fundamento jurídico adotado deve ser examinada no Mérito, não se confundindo com vício processual da decisão.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

3. MÉRITO

A controvérsia devolvida a este Colegiado consiste em definir: **(i)** o percentual aplicável, no regime do lucro presumido, às receitas auferidas pela Recorrente na exploração da concessão dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário no Município

de Itapema/SC, nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014; **(ii)** o tratamento das receitas registradas como “demais serviços”; e **(iii)** as alegações de erro material na apuração do IRPJ e da CSLL.

Passo à análise das alegações.

3.1 LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. RECEITAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO SANITÁRIO

A Recorrente afirma que as atividades por ela desenvolvidas não se confundem com simples prestação de serviços em geral.

Segundo sustenta, o Contrato de Concessão nº 97/2004 (e-fls. 273/293) lhe atribuiu *a gestão plena dos sistemas e serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto sanitário do Município de Itapema, incluindo captação de água bruta, bombeamento, adução, tratamento, reservação, distribuição de água tratada, coleta, transporte, tratamento e disposição final dos esgotos sanitários.*

O contrato confirma que o objeto concedido compreende a gestão dos sistemas e serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto sanitário, *incluindo as etapas operacionais necessárias à prestação do serviço público concedido* (e-fl. 273). Também prevê que a Concessionária terá exclusividade na execução dos serviços abrangidos pela concessão e que *sua remuneração se dará mediante cobrança de tarifa aplicada aos volumes de água e esgoto faturáveis e aos demais serviços previstos nas tabelas do edital* (e-fl. 274).

A Recorrente também invoca o Edital de Concorrência nº 004/2003, no qual se descreve que *a concessão envolveria, além da operação e manutenção dos sistemas, a execução de investimentos, estudos técnicos, projetos, obras de qualquer natureza, comercialização dos serviços e administração de recursos humanos, físicos e financeiros necessários ao desenvolvimento das atividades* (e-fl. 62).

Com base nesses elementos, a defesa sustenta que *a atividade desenvolvida teria natureza complexa, combinando obrigações de dar, de fazer, transporte, construção de ativos,*

manutenção de infraestrutura pública e fornecimento de utilidade essencial à população. Em resposta à intimação fiscal, afirmou que *parte substancial da tarifa cobrada dos usuários remuneraria os investimentos em infraestrutura*, e não apenas a prestação de serviços de saneamento (e-fls. 5.263/5.265).

No mesmo sentido, a Opinião Legal juntada aos autos, elaborada pelo escritório Barros Carvalho Advogados Associados, e subscrita por Tácio Lacerda Gama (e-fls. 5.284/5.299), concluiu que a Companhia Águas de Itapema deveria aplicar os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

O parecer parte da premissa de que os percentuais majorados de presunção devem ser interpretados restritivamente; que a atividade da Recorrente não se esgotaria em prestação de serviços em geral; e que o AD Cosit nº 16/2000 não poderia ampliar hipótese legal de aplicação do percentual de 32% (e-fls. 5.284/5.289).

A tese defensiva, embora tecnicamente articulada, não merece acolhimento.

À época dos fatos geradores, o art. 15, caput, da Lei nº 9.249/1995 estabelecia o percentual geral de 8% sobre a receita bruta para a determinação do lucro presumido. O § 1º, inciso III, alínea “a”, do mesmo artigo, contudo, submetia ao percentual de 32% as receitas decorrentes da “prestação de serviços em geral”, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas na própria lei. Veja-se:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Para a CSLL, o art. 20 da Lei nº 9.249/1995, na redação dada pela Lei nº 10.684/2003, fixava o percentual geral de 12%, elevando-o a 32% para as pessoas jurídicas que exercessem as atividades referidas no art. 15, § 1º, inciso III, entre elas a prestação de serviços em geral. Veja-se:

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois

por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 205)

O ponto decisivo, portanto, é a natureza da receita auferida. Se decorrente de prestação de serviços em geral, incidem os percentuais de 32% para o IRPJ e para a CSLL.

No caso, a Fiscalização e a DRJ entenderam que as receitas auferidas pela Recorrente estavam vinculadas à prestação, sob concessão, de serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário, e que, por isso, deveriam ser submetidas ao percentual de 32%, conforme o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16/2000.

O enquadramento adotado pela Fiscalização e pela DRJ encontra respaldo no Acórdão nº 9101-003.962, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, envolvendo caso similar ao presente.

Naquele caso, a controvérsia consistia precisamente em definir se a atividade de abastecimento de água potável deveria sujeitar-se ao percentual de 8% ou de 32% no lucro presumido.

A 1ª Turma da CSRF, por unanimidade, negou provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte, fixando o entendimento de que o abastecimento de água potável é considerado prestação de serviços em geral para fins de aplicação do percentual de 32%. Transcrevo, por oportuno, a ementa e os fundamentos extraídos do v. Acórdão, de lavra do i. Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

ABASTECIMENTO DE ÁGUA POTÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. LUCRO PRESUMIDO. O abastecimento de água potável, por falta de previsão legal específica, é considerado prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente incidente sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido.

VOTO

“[...]”

De fato, não há na legislação vigente à época qualquer menção expressa à atividade de fornecimento de água, assim, o ponto central de discussão ou de

divergência não se relaciona à interpretação da legislação fiscal aplicável, não há dúvidas quanto à legislação do Lucro Presumido mas sim ao correto enquadramento da atividade da Recorrente, se obrigação de dar caracterizada pela venda de mercadoria (água) ou se prestação de serviços.

Pois bem, em pesquisa sobre o tema, verifiquei que o STF vem debatendo tema relacionado à natureza jurídica do valor cobrado pelas empresas de abastecimento de água, tendo sido fixada jurisprudência no sentido de que a remuneração pelo fornecimento de água efetuado por concessionária de serviço público, é de tarifa ou preço público tendo assim caráter não tributário, razão pela qual as regras aplicáveis à cobrança de taxa não lhe alcançam. Destaco aqui a decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº607.056/RJ que fora julgado no rito de Repercussão Geral que restou assim ementada:

Tributário. ICMS. Fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador.

1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS.
2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização.
3. O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.
4. Precedentes da Corte. Tema já analisado na liminar concedida na ADI nº 567, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e na ADI nº 2.2245 DF, Relator o Ministro Néri da Silveira.
5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Neste julgamento, o ministro Luiz Fux afirmou que “a água é um bem público estadual ou federal e, logo, como bem público, na essência, não é uma mercadoria”. “O que há na verdade é uma outorga de uso e não uma aquisição para a venda”.

Neste mesmo julgamento fora ressaltado que a jurisprudência do Supremo é exaustiva no sentido de considerar que efetivamente o fornecimento de água canalizada não se refere a mercadoria, porquanto é preço público em razão da prestação de um serviço essencial (Ações Diretas de Inconstitucionalidade ADIs 567 e 2224).

[...]

Diante do entendimento majoritário dos tribunais, o que inclui uma decisão do STF em sede de Repercussão Geral, no sentido que a atividade de fornecimento de água tem natureza de prestação de serviços e não de venda de mercadoria, não há qualquer espaço para dúvida quanto ao correto enquadramento para fins de definição do Lucro Presumido que é aquele aplicado à atividade de prestação

de serviços em geral que implica na adoção da alíquota de 32%, tendo sido acertada a autuação fiscal e as decisões da DRJ e Turma Ordinária do CARF que confirmaram o lançamento. Assim, não merece prosperar o Recurso Especial apresentado pela Recorrente.”

(Acórdão nº 9101-003.962, Rel. Cons. Luis Fabiano Alves Penteado, Sessão de 16/01/2019)

(grifamos)

A aplicação desse precedente ao presente caso é adequada.

É verdade que a situação da Recorrente apresenta particularidades, pois a concessão não se limita ao abastecimento de água, abrangendo também coleta, transporte, tratamento e disposição final de esgoto sanitário.

Essa especificidade, entretanto, não afasta o precedente. Ao contrário, aproxima ainda mais o caso concreto da hipótese expressamente tratada pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16/2000, que se refere justamente às concessionárias de serviços públicos que exploram o suprimento de água tratada e a consequente coleta e tratamento de esgotos, cobrados diretamente dos usuários.

O próprio contrato de concessão evidencia que *a Recorrente não recebe contraprestação do Município por obra de construção civil, empreitada ou fornecimento de bens, mas remuneração tarifária dos usuários pela prestação continuada do serviço público concedido.*

Nos termos do art. 2º, incisos II e III, da Lei nº 8.987/1995, a concessão de serviço público pode ser precedida, ou não, da execução de obra pública. A existência de obrigações de investimento, expansão, manutenção e reversão de bens, portanto, não transmuda, por si só, a natureza da receita tarifária auferida pela exploração do serviço concedido. Nos autos, não foi demonstrada remuneração autônoma por obras ou empreitadas, segregada das tarifas cobradas dos usuários.

Em resposta à intimação fiscal apresentada pela Recorrente, também *reconhece-se que a Companhia Águas de Itapema mantém relação direta com os usuários dos serviços de abastecimento de água e tratamento de esgoto e é remunerada por tarifa paga pelo usuário,*

sendo o Município apenas o Poder Concedente que delegou a exploração dos serviços (e-fl. 5.281).

Nesse contexto, *os investimentos, obras, ampliações, manutenções e estruturas operacionais exigidos pelo contrato são elementos instrumentais à execução da concessão e à continuidade do serviço público*. Não descaracterizam a natureza da receita auferida, que decorre da exploração econômica da concessão mediante cobrança tarifária dos usuários.

A argumentação da Recorrente, centrada no custo elevado da atividade e na necessidade de investimentos em infraestrutura, também não é suficiente para deslocar o enquadramento legal.

O regime do lucro presumido opera por presunção legal de margem, aplicada sobre a receita bruta, conforme a atividade exercida. É dizer, a tributação pelo lucro presumido adota a receita bruta como eixo de apuração e impede a dedução individualizada de custos, despesas ou encargos próprios do lucro real.

Nesse sentido, ao julgar o Tema Repetitivo nº 1.240, o Superior Tribunal Justiça fixou tese sobre a inclusão do ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido. Na fundamentação do precedente, assentou que *“A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL.”*

Assim, ainda que a atividade da Recorrente demande investimentos relevantes em infraestrutura, essa circunstância não autoriza, por si só, a substituição do percentual legal aplicável à atividade pelo percentual geral de 8% do caput do art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Caso a pessoa jurídica pretenda apurar o resultado tributável com consideração analítica de custos, despesas, depreciações, amortizações e demais componentes econômicos da atividade, o regime próprio é o lucro real, e não o lucro presumido.

Também não procede a tentativa de caracterizar a atividade como venda de mercadoria ou obrigação de dar. O Supremo Tribunal Federal, no Tema 326 da repercussão geral, fixou a tese *“O ICMS não incide sobre o fornecimento de água tratada por concessionária de serviço público, dado que esse serviço não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.”*

Embora o precedente tenha sido proferido em matéria diversa, sua razão de decidir afasta a premissa fática central da Recorrente: a de que o fornecimento de água tratada pela concessionária configuraria circulação mercantil. A conclusão do STF não define, isoladamente, o percentual do lucro presumido, mas corrobora a qualificação da atividade como serviço público remunerado por tarifa.

Esse precedente, conjugado com a legislação do lucro presumido, o AD Cosit nº 16/2000 e o Acórdão nº 9101-003.962 da CSRF, reforça a conclusão de que a atividade explorada pela Recorrente não pode ser tratada como venda de mercadoria sujeita ao percentual de 8% por mera exclusão das hipóteses de serviço.

A atividade exercida pela Recorrente é prestação contínua de serviço público sob concessão, remunerado por tarifa, com operação, manutenção, gestão, expansão e disponibilização dos sistemas de água e esgoto aos usuários. É precisamente esse conjunto que foi qualificado pela CSRF como prestação de serviços em geral para fins de lucro presumido no caso Hidráulica Capão Novo.

3.2 DA HIPÓTESE LEGAL INSERIDA PELA LEI Nº 12.973/2014. IRRELEVÂNCIA.

A Recorrente sustenta que a Lei nº 12.973/2014 incluiu no art. 15, § 1º, III, da Lei nº 9.249/1995, a hipótese relativa à prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público, sujeitando-a ao percentual de 32%. A partir disso, argumenta que, antes de 01/01/2015, não haveria base legal para aplicar o percentual de 32% às suas receitas.

A alegação não procede.

A exigência mantida nos autos não se fundamenta na alínea incluída pela Lei nº 12.973/2014 para serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão.

O fundamento do lançamento é o enquadramento das receitas de abastecimento de água e esgotamento sanitário como prestação de serviços em geral, nos termos do art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/1995, do art. 20 da mesma Lei, dos arts. 518 e 519 do RIR/1999 e do AD Cosit nº 16/2000.

A própria Recorrente reconhece, em sua impugnação, que sua remuneração não decorre propriamente da prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, mas dos valores recebidos dos usuários da água, sendo os investimentos em infraestrutura custos da atividade ou ativos geradores da receita tarifária (e-fl. 5.654).

Dessa forma, a alteração legislativa promovida pela Lei nº 12.973/2014 não constitui premissa necessária à manutenção do lançamento relativo aos anos-calendário de 2012 a 2014. A discussão aqui travada não é a tributação autônoma de receitas de obras de infraestrutura vinculadas à concessão, mas a classificação das receitas tarifárias auferidas pela concessionária na prestação dos serviços públicos de água e esgoto.

Ausente demonstração de receitas segregadas, recebidas a título de empreitada, construção ou melhoramento de infraestrutura, com disciplina econômica própria e distinta das tarifas cobradas dos usuários, não há como deslocar a controvérsia para a hipótese introduzida pela Lei nº 12.973/2014.

3.3 DA SUPOSTA ILEGALIDADE DO ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 16/2000

No Mérito, a Recorrente sustenta que o AD Cosit nº 16/2000 teria criado hipótese de aplicação do percentual de 32% não prevista em lei, ampliando indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A alegação não procede.

Inicialmente, cumpre registrar que o AD Cosit nº 16/2000 constitui ato interpretativo expedido no âmbito da Secretaria da Receita Federal com a finalidade de uniformizar a atuação de suas unidades.

A vinculação interna reconhecida pela DRJ, contudo, não se projeta automaticamente sobre o CARF, cuja competência recursal decorre do art. 42 do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, com as alterações posteriores. Tampouco o art. 98 do mesmo Regimento inclui os atos interpretativos da RFB entre as normas cuja aplicação não pode ser afastada pelos membros deste Conselho.

A manutenção dos lançamentos, portanto, não decorre de subordinação deste Colegiado ao AD Cosit nº 16/2000. O referido ato é considerado como elemento interpretativo, devendo sua conclusão ser confrontada diretamente com a legislação aplicável.

Nesse sentido, a orientação nele contida — aplicação do percentual de 32% às concessionárias que prestam serviços de suprimento de água tratada e coleta e tratamento de esgotos, cobrados diretamente dos usuários — coincide com o enquadramento extraído dos arts. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e 20 da Lei nº 9.249/1995.

Não se reconhece que ato infralegal possa criar hipótese de incidência, ampliar a base de cálculo ou instituir percentual de presunção sem respaldo legal. Não foi isso, contudo, o que ocorreu no presente caso. O AD Cosit nº 16/2000 apenas explicitou que as atividades de abastecimento de água e esgotamento sanitário exploradas sob concessão estão compreendidas na expressão legal “prestação de serviços em geral”.

Essa interpretação, ademais, foi posteriormente acolhida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-003.962, proferido em caso análogo, no qual o abastecimento de água potável foi qualificado como prestação de serviços em geral para fins de determinação do percentual aplicável no regime do lucro presumido.

Por conseguinte, ainda que o AD Cosit nº 16/2000 não vincule este Colegiado, sua conclusão coincide com o enquadramento jurídico extraído diretamente da Lei nº 9.249/1995. A alegada ilegalidade do ato interpretativo, portanto, não constitui fundamento para o cancelamento dos lançamentos.

3.4 DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 32% ÀS RECEITAS CLASSIFICADAS COMO “DEMAIS SERVIÇOS”

Subsidiariamente, a Recorrente requer que eventual aplicação do percentual de 32% seja limitada às receitas classificadas como “demais serviços”, afastando-se sua incidência sobre as receitas de abastecimento de água e coleta e tratamento de esgoto.

A pretensão não merece acolhimento.

As receitas de abastecimento de água e esgotamento sanitário constituem o núcleo da exploração do serviço público concedido e, pelas razões já expostas, enquadram-se como receitas de prestação de serviços em geral, sujeitas ao percentual de 32%.

Quanto à rubrica “demais serviços”, o Relatório Fiscal esclarece que os valores foram extraídos da escrituração contábil da Recorrente, sob o código 3.1.3.01.001, e corroborados pelos demonstrativos por ela apresentados. A própria Recorrente descreveu a rubrica como abrangente de ligações e religações de água e esgoto, aferição de hidrômetros, emissão de segunda via de conta ou fatura, checagem de consumo, análise de projetos e outras atividades complementares (e-fls. 5.407/5.409 e 5.263/5.265).

Se consideradas acessórias, tais atividades seguem o complexo de serviços da concessão. Se consideradas autônomas, preservam natureza de prestação de serviços e permanecem abrangidas pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/1995. Em nenhum dos enquadramentos há fundamento legal para a aplicação dos percentuais de 8% no IRPJ e 12% na CSLL.

O art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249/1995 determina a aplicação do percentual correspondente a cada atividade quando houver atividades diversificadas. A segregação contábil realizada pela própria Recorrente foi observada pela Fiscalização; o que não se comprovou foi a existência, dentro das rubricas de água, esgoto ou “demais serviços”, de receitas com natureza jurídica distinta e sujeitas a percentual inferior.

As planilhas juntadas às e-fls. 5.582/5.589 apenas recalculam o crédito tributário sob a premissa jurídica defendida pela Recorrente. Não identificam operação, documento fiscal ou receita específica cuja natureza pudesse afastar o enquadramento adotado no lançamento.

Por essas razões, mantenho a aplicação do percentual de 32% também às receitas registradas como “demais serviços”.

3.5 DA ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL POR DESCONSIDERAÇÃO DO REGIME DE CAIXA NO ANO-CALENDÁRIO DE 2012

A Recorrente sustenta que apurava o lucro presumido pelo regime de caixa e que a Fiscalização teria utilizado, no ano-calendário de 2012, demonstrativos de faturamento, e não receitas efetivamente recebidas. Afirma, por isso, que seriam indevidas as diferenças de R\$ 180.259,55 de IRPJ e R\$ 64.604,73 de CSLL, totalizando R\$ 244.864,28.

A opção pelo regime de caixa era admitida pelo art. 1º da IN SRF nº 104/1998, desde que a pessoa jurídica mantivesse controle individualizado dos recebimentos: emissão do documento fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço e registro, no Livro Caixa ou em conta específica da escrituração contábil, de cada recebimento vinculado ao respectivo documento fiscal. A controvérsia, portanto, não reside na possibilidade jurídica da opção, mas na demonstração de que as bases declaradas correspondiam aos valores efetivamente recebidos em cada trimestre.

No procedimento fiscal, a Fiscalização intimou a Recorrente a informar as receitas que compuseram as bases presumidas do IRPJ e da CSLL. Os valores utilizados no segundo item dos autos foram extraídos da escrituração contábil e dos demonstrativos fornecidos pela própria Recorrente, especialmente às e-fls. 5.189/5.198, nos quais se apuravam as receitas e os tributos devidos. A Fiscalização os cotejou com as DCTF e os DARFs das e-fls. 5.361/5.392 e constatou as diferenças trimestrais descritas no Relatório Fiscal (e-fls. 5.410/5.413).

Em recurso, a Recorrente apresentou as planilhas das e-fls. 5.591/5.633 como prova da apuração pelo regime de caixa. A inspeção desses documentos, contudo, revela relatórios mensais intitulados “Resumo do Faturamento — Líquido — Líquido”, emitidos pelo Sistema

Comercial Integrado da própria empresa. Eles discriminam número de ligações, volume e faturamento de água, esgoto e serviços, mas não indicam a data do efetivo recebimento, o usuário pagador, a fatura liquidada, a conta bancária ou de caixa correspondente, nem a vinculação do ingresso com a escrituração fiscal de cada trimestre.

As planilhas, assim, confirmam faturamento, não recebimento. Tampouco os DARFs das e-fls. 5.578/5.581 suprem o elo faltante: comprovam pagamentos efetuados, mas não demonstram que as bases sobre as quais foram calculados correspondem, integralmente, às receitas recebidas segundo o controle individualizado exigido pela IN SRF nº 104/1998.

Também não basta a tabela reproduzida no recurso, na qual os “tributos apurados em regime de caixa” são simplesmente igualados aos valores declarados em DCTF. Sem a memória que relacione cada recebimento às faturas e aos registros contábeis, a igualdade afirmada apenas repete a conclusão pretendida.

Cabia à Recorrente demonstrar, de forma objetiva e rastreável, quais valores considerados pela Fiscalização correspondiam a faturamento ainda não recebido, quais receitas ingressaram em cada trimestre, em quais contas foram registradas e como esses dados conduziam aos valores declarados e recolhidos. Essa cadeia probatória não foi apresentada.

Não há, por fim, fundamento para diligência destinada a produzir prova que incumbia à Recorrente trazer com a impugnação e com o recurso. Os documentos existentes são suficientes para o julgamento e evidenciam precisamente o elo ausente.

Rejeito, portanto, a alegação de erro material e mantenho o segundo item dos lançamentos relativo ao ano-calendário de 2012.

3.6 DA ALEGAÇÃO DE ERRO DE CÁLCULO NA CSLL

A Recorrente sustenta haver erro de cálculo na CSLL dos anos-calendário de 2012 a 2014, no montante de R\$ 10.669,22.

A alegação foi especificamente enfrentada pela DRJ. No 1º trimestre de 2012, a receita tributável informada pela própria Recorrente foi de R\$ 8.699.192,75. Como a empresa

havia aplicado o percentual de 12%, a Fiscalização lançou a diferença de 20 pontos percentuais necessária para alcançar 32%, apurando base complementar de R\$ 1.739.838,55. Aplicada a alíquota de 9%, resultou CSLL de R\$ 156.585,46.

A esse valor deve ser somada a insuficiência de R\$ 25.545,75 apurada no segundo item da autuação, referente ao tributo não declarado ou recolhido sobre a própria base anteriormente calculada pela Recorrente. A soma de R\$ 156.585,46 e R\$ 25.545,75 resulta em R\$ 182.131,21, exatamente o valor lançado para o trimestre (e-fl. 5.660).

A memória da Recorrente indica R\$ 178.010,92, mas não explica a diferença de R\$ 4.120,29 nesse trimestre. Nos demais períodos, limita-se a afirmar diferença global de R\$ 10.669,22, sem apresentar reconciliação analítica que identifique a receita, a base complementar, a alíquota ou a parcela do segundo item que teria sido indevidamente considerada.

As planilhas das e-fls. 5.584/5.585 e 5.588/5.589, por sua vez, recalculam a CSLL a partir da premissa de que as receitas de água e esgoto estariam sujeitas ao percentual de 12%. Elas não demonstram erro aritmético da Fiscalização; apenas reproduzem a tese jurídica já rejeitada neste voto.

Não comprovado erro específico na base de cálculo ou na soma das parcelas lançadas, mantenho a apuração da CSLL.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski