



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

Processo n° 10380.722351/2010-81
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.576 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente MASSA FALIDA DO BANCO COMERCIAL BANCESA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL COM O MESMO OBJETO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESISTÊNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

O acesso ao processo administrativo é uma garantia fundamental consagrada na Constituição Federal, à qual somente o seu titular pode renunciar. Nesses termos, não configura desistência do processo administrativo a propositura, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de execução fiscal contra o contribuinte, ainda que o objeto do processo administrativo esteja abrangido pela execução fiscal.

DECISÃO INCIDENTAL NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DO EFEITO DA COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO COM O MESMO OBJETO.

Questão decidida incidentalmente no bojo da execução fiscal, sem amparo dos efeitos da coisa julgada material, em relação à qual exista processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, não caracteriza a concomitância de processos judicial e administrativo com o mesmo objeto.

DECISÃO INCIDENTAL NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL. DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO MATERIAL DAS RELAÇÕES JURÍDICAS REGULADAS PELA DECISÃO. INOCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO COM O MESMO OBJETO.

Havendo a Autoridade Judiciária delimitado o âmbito material de incidência da decisão proferida na execução fiscal, não há que se falar em concomitância de processos judicial e administrativo com o mesmo objeto, quando o âmbito material de incidência da decisão prolatada no segundo é mais amplo do que aquele ao qual a Autoridade Judiciária restringiu os efeitos da sua própria decisão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE

DOS RECURSOS ARRECADADOS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DAS DESPESAS. INADMISSÃO.

O fato de a PFN haver informado a maior os encargos incidentes sobre as dívidas cobradas da Interessada não torna dedutíveis os valores que excederam as despesas efetivamente incorridas, segundo o regime de competência dos exercícios, mormente quando a própria Interessada se mostra conhecedora do equívoco cometido pela Procuradoria.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. DESPESAS OPERACIONAIS. CARACTERIZAÇÃO, EM TESE.

Os encargos pelo descumprimento de contrato de arrecadação de recursos junto ao público constituem um risco inerente a essa específica atividade (são, então, necessários), além de estarem padronizados nos respectivos instrumentos contratuais (são, então, usuais e normais), razões por que se inserem, em tese, no conceito de despesas operacionais adotado pela legislação do IRPJ e da CSLL. Assim, o só fato de serem contratuais esses encargos não tem o condão de determinar sua indedutibilidade. Para glosar os encargos contratuais deduzidos, há de se perquirir, no caso concreto, se foram desatendidos os requisitos legais da necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NO PREJUÍZO CAUSADO À FAZENDA NACIONAL. IMPROCEDÊNCIA.

É de todo irrelevante, para a caracterização da dedutibilidade (ou indedutibilidade) dos encargos decorrentes do inadimplemento de cláusula de contrato de arrecadação de recursos públicos, os eventuais prejuízos (ou a duplicidade destes) infligidos ao Tesouro Nacional pelo agente arrecadador, porque essa circunstância fática não integra o tipo legal que estabelece as regras de dedutibilidade de despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI 11.941/2009. IMPROCEDÊNCIA.

A disposição contida no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009 tem o alcance tão-somente de excluir da incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins a parcela da dívida "perdoada" em razão de outros dispositivos da mesma Lei. Ou seja, restringe-se a excluir da tributação a receita representada pela recuperação da despesa consistente na parcela "perdoada" da dívida. E só. O dispositivo legal invocado não disciplina a natureza (dedutível ou indedutível) das despesas referentes aos encargos dos quais uma parcela está sendo perdoada por outros dispositivos da mesma Lei. A regulação da matéria da dedutibilidade de despesas continuou afeta às normas que cuidam especificamente do assunto.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE NAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DETERMINANTES DA FALTA DE REPASSE. INDEDUTIBILIDADE.

Se o incorrimento dos encargos não pode ser atribuído a eventos intrinsecamente associados à atividade de arrecadação e repasse de recursos a terceiros - como o seriam, por exemplo, falhas humanas ou eletrônicas compatíveis com a quantidade e a complexidade dos procedimentos envolvidos na atividade - mas, ao contrário, deuse em razão de a Interessada haver se apropriado intencional e conscientemente dos valores arrecadados do público, restam afastados os atributos da necessidade, normalidade e usualidade dos encargos, exigidos pela legislação tributária para conferir dedutibilidade às despesas operacionais.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA NO ARTIGO 236 DO RIR/1999. IMPROCEDÊNCIA.

As normas contidas no caput do artigo 236 do RIR/1999 e seus incisos cuidam de compensação de prejuízos fiscais, e não de dedução de despesas operacionais. Por conseguinte, não se prestam à caracterização da dedutibilidade dos encargos incorridos por conta da inexecução do contrato de agente arrecadador. Nos lançamentos impugnados, não foi apurada nenhuma infração atinente à compensação de prejuízos fiscais (ou de bases de cálculo negativas da CSLL).

DESPESAS COM ENCARGOS DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.

Uma vez ajuizada a execução fiscal, não cabe mais falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A oposição de embargos pode ensejar a suspensão dos atos executórios da dívida (enquanto vigorou o revogado § 1º, do artigo 739, do CPC, esse efeito suspensivo era automático) mas não tem o condão de suspender a exigibilidade do respectivo crédito tributário. O atributo da exigibilidade do crédito tributário precede o ajuizamento da execução fiscal, constituindo mesmo condição para esta. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são aquelas arroladas exaustivamente no artigo 151 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado..

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Processo nº 10380.722351/2010-81
Acórdão n.º **1401-001.576**

S1-C4T1
Fl. 70

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza-CE.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Cuidam, os presentes autos, de Impugnação interposta pela Interessada contra os Autos de Infração de fls. 02/14, mediante os quais a autoridade fiscal reduziu os valores do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ a compensar ou a ser restituído e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL a compensar ou a ser restituída, relativos ao ano-calendário 2008, informados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais -DIPJ da Interessada.

O crédito tributário apurado no procedimento fiscal que culminou na lavratura dos autos de infração impugnados foi assim quantificado pela autoridade lançadora:

IRPJ	R\$ 1.058.706,90
CSLL	R\$ 649.624,14
TOTAL	R\$ 1.708.331,04

Na Descrição dos Fatos do Auto de Infração de IRPJ (fls. 04), as autoridades fazendárias relatam a falta de adição ao lucro líquido do exercício, para apuração do Lucro Real, de "acréscimos legais de juros de mora e encargo legal, incidentes sobre débitos existentes em nome da fiscalizada junto à Dívida Ativa da União que, na forma como descrito e fundamentado no Termo de Verificação Fiscal [...] não reúne [sic] as condições para a dedutibilidade pretendida pela empresa".

É idêntica a Descrição dos Fatos do Auto de Infração de CSLL (fls. 09), com a única ressalva de que, nesse caso, a falta de adição ao lucro líquido do exercício, para mensuração da base de cálculo da Contribuição, alcança, além dos juros de mora e do encargo legal, a multa de mora incidente sobre débitos existentes em nome da fiscalizada junto à Dívida Ativa ia Jnião".

No aludido Termo de Verificação Fiscal, encontra-se alentado relato dos fatos apurados pelo Fisco Federal, bem como dos fundamentos jurídicos em que se alicerçaram os lançamentos discutidos.

Pela importância dessa peça processual para o deslinde do presente litígio, hei por bem transcrevê-lo na íntegra, como abaixo se segue.

1. INTRODUÇÃO

A presente fiscalização foi programada a partir de demanda da Procuradoria da Fazenda Nacional, que suspeitou da excentricidade do prejuízo fiscal apresentado pela empresa no ano de 2008, utilizado pelo síndico da massa falida do Banco Comercial Bancesa S/A para os fins de reduzir sua dívida junto àquele órgão fazendário, com supedâneo na Lei 11.941/2009 (REFIS da crise). É que, na Declaração de Rendimentos (DIPJ) apresentada para referido exercício, foi indicado um montante de prejuízo fiscal da ordem de R\$ 701.903.121,00, em grave contraste com a situação superavitária que até então, embora em processo falimentar, vinha sendo apresentada pela empresa nos últimos exercícios.

Assim sendo, nossa auditoria concentrou-se no exame dos fatos que teriam dado causa a esse prejuízo, à vista dos assentamentos contábeis e dos elementos probatórios oferecidos pela fiscalizada.

2. DOS EXAMES INICIAIS

Iniciando o procedimento, foi o síndico da massa falida do BANCESA devidamente intimado a nos apresentar os livros e arquivos magnéticos contendo a escrituração contábil da fiscalizada do ano-calendário de 2008, através da qual esta fiscalização detectou, de forma imediata, a presença de dois lançamentos, datados de 31/12/2008, totalmente destoantes do restante da escrituração da empresa, por envolver a estonteante cifra de R\$ 734.411.523,59 a débito de rubrica genérica intitulada de "Outras Despesas Operacionais" que guinou o resultado do exercício para a situação de prejuízo acima mencionada. De notar que em contrapartida dessas despesas foi creditada estranhamente, uma conta do passivo circulante denominada de "Imposto de Renda s/Lucros".

Referidos lançamentos estão assim retratados na contabilidade da fiscalizada:

1º lançamento: Data: 31/12/2008

Conta debitada: 8840103 - Outras Despesas Operacionais Conta creditada:
Imposto de Renda s/Lucros Histórico: Ajuste aos montantes pretendidos pela PFN
Valor: R\$ 400.756.653,99

Data: 31/12/2008

Conta debitada: 8840103 - Outras Despesas Operacionais Conta creditada:
Imposto de Renda s/Lucros Histórico: Ajuste aos montantes pretendidos pelo INSS

Valor: R\$ 333.654.869,60 3. DAS DESPESAS CONTABILIZADAS

A propósito dos lançamentos acima retratados, formulamos intimação ao representante da fiscalizada a fim de que nos apresentasse suas justificativas, por escrito e à vista de documentação probatória, acerca dos fatos que lhes teriam dado causa, inclusive o porquê dessa dedução ter-se concentrado no ano-calendário de 2008, devendo ainda identificar as obrigações que ensejaram essas despesas e os seus respectivos saldos atualizados em 31/12/2008, demonstrando de forma detalhada a sua composição, com especificação da natureza dos encargos, fatos geradores, períodos de competência, bases de cálculo, coeficientes aplicados e respectivos valores, conforme consta de Termo próprio aplicado em 16/03/2010 com prazo de 10 dias, que foi prorrogado por igual período a pedido do interessado.

Na resposta apresentada, o contribuinte inicia suas explicações sufragando a lei 11.941/2009 para dizer que esse dispositivo autorizava a utilização de prejuízo e base negativa da CSLL para a redução de encargos financeiros sobre as dívidas parceladas junto à Fazenda Nacional, e que para se utilizar dessa faculdade, na qualidade de devedor que é da Fazenda Federal, fez o levantamento de seus débitos junto à Dívida Ativa da União, chegando à apuração dos ajustes financeiros a título de multa, juros e encargos, objeto dos lançamentos das despesas em questão.

Acerca das razões para a contabilização desses "ajustes" ter ocorrido de forma globalizada somente na data 31/12/2008, alega que os valores estavam sub-judice: a dívida da PFN havia sido objeto do processo de "embargo à execução" nº 95.13783-6, que suspendia a exigência nos termos do art. 739, § 1º do CPC (transitado em julgado em 04/11/2003).

De igual forma, a dívida junto ao INSS também estava suspensa por conta do processo de "embargo à execução" de nº 96.0039458-0, do qual desistira em 01/03/2010 por conta da adesão ao parcelamento supracitado. Afirma também que em relação aos ajustes dos encargos financeiros, nenhum lançamento havia feito anteriormente.

Em relação ao "quantum" das despesas contabilizadas, esclarece o contribuinte que os dados foram colhidos a partir das certidões de dívida ativa existentes em seu nome junto à PFN-CE, correspondendo ao todo 20 inscrições, cujos saldos foram ajustados à data de 31/12/2008. Os totais lançados não foram decompostos como solicitado na nossa Intimação, tendo o contribuinte limitado-se a afirmar que essas despesas correspondiam aos ajustes de juros, multas e encargos, indicando seus valores pelos respectivos totais. Por oportuno, cabe registrar que a rubrica correspondente à multa, no montante de R\$ 11.391.166,17, foi adicionada pela fiscalizada ao lucro líquido do período, para efeito da apuração do lucro real, conforme consta escriturado no LALUR, o mesmo não ocorrendo, entretanto, em relação à base de cálculo da Contribuição Social s/Lucro Líquido.

Para melhor elucidação, transcreve-se a seguir trechos da resposta dada pela empresa, cuja íntegra consta da respectiva correspondência que integra o presente Termo:

"Em suma, ante a sinalização pelo Congresso Nacional de que os encargos financeiros (multas, juros e honorários da PFN) haveriam de receber substancial redução, nalguns casos, de até 100%; também em face da sinalização de que o prejuízo fiscal e a base negativa da CSL, tal como previsto na Emenda da Senadora Ideli Salvati, haveriam de gerar crédito fiscal para abater os acréscimos; e, finalmente, que o aproveitamento desses descontos não implicaria tributação, justamente porque não seriam mandados "incluir" ao lucro real, nem à base de cálculo de outros tributos, CSL, PIS e Cofins - por conseguinte, a partir tão-só das informações acessíveis ao público em geral, através do portal da Câmara dos

Deputados e notícias da imprensa especializada - adveio a conclusão de que, no encerramento de 2008, tornara-se imperioso compatibilizar os saldos pretendidos pela PFN e INSS.

(...)

A lei 11.941/2009, ao mesmo tempo em que trouxe as reduções sobre os acréscimos, contemplou-as com a não-inclusão à base de cálculo. Daí a necessidade de espelhar, em 31/12/2008, a correta equivalência.

(...)

Realmente, não teria sentido, de um lado o Fisco dispensar acréscimos legais que o Congresso os considerou exagerados face à crise e, de outro, mandar incidir sobre eles o IRPJ, CSL, PIS e COFINS, etc. Quanto a não ter antes reconhecido os encargos financeiros, é fundamental esclarecer que os créditos pretendidos pelo Fisco foram objeto de contestação perante a Justiça Federal, de sorte que não podia, por princípio da coerência, reconhecê-los ao mesmo tempo em que os contestava. O débito perante a PFN foi objeto do EMBARGO À EXECUÇÃO, processo nº 95.13783-6. Os embargos em referência, à época (processo de 1995), geravam a suspensão da exigibilidade, redação primitiva do art. 739 do Código de Processo Civil. (...)

Independentemente da suspensão da exigibilidade, a contestação dos acréscimos financeiros, em 1995, através dos Embargos à Execução, processo nº 95.13783-6, impedia, por coerência, que a embargante lançasse uma despesa que contestava. E, se acaso, o princípio da coerência não fosse suficiente, a lei 8.981/95 também o impedia.

(...)

Quanto ao crédito pretendido pelo INSS, a mesma suspensão, independente de depósito, na forma do art. 41, § 1o, da Lei nº 8.981/95, combinado com o art. 739, § 1o, do CPC então vigente, gerando o mesmo impedimento, Processo nº 96.0039458-0, 9a Vara Federal no Ceará.

(...)

Posteriormente, em data de 28/04/2010, o Síndico da massa falida do BANCESA fez chegar às mãos desta Fiscalização, um Memorial em complemento à sua primeira resposta dada ao nosso Termo de Intimação já citado.

Através desse Memorial, que se encontra anexado ao presente Termo, a empresa tenta demonstrar que a atividade de arrecadação das receitas federais feita pela rede bancária com base em contrato próprio de prestação de serviços, é de caráter usual e que, por esta razão, os encargos moratórios decorrentes do atraso nos repasse dos recursos então arrecadados, seriam dedutíveis na apuração do lucro real

4. DAS INFORMAÇÕES COLHIDAS NA PFN

A vista das informações trazidas pelo fiscalizado de que os lançamentos em questão resultaram de ajustes dos saldos devedores existentes em seu nome junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, cuidou esta fiscalização de oficialiar aquele Órgão para que nos fornecesse a composição dessas dívidas, com indicação da natureza, situação e com a segregação dos acréscimos moratórios correspondentes.

Através do Ofício PFN/CE/N0 403, que veio acompanhado dos respectivos extratos das CDA, a PFN nos informa sobre a existência de 20 inscrições na DAU de débitos em nome do Banco Comercial BANCESA S/A, todos já, há vários anos, em processo de execução. Referidos extratos demonstram também os valores dos acréscimos ao principal dessas dívidas a título de multa, juros de mora e encargos, constando de planilhas apartadas, a posição desses débitos na data de 31/12/2008, cuja composição se demonstrará mais adiante

Por relevante, registre-se que no referido ofício a PFN esclarece que os débitos de natureza não tributária e não previdenciária, correspondentes, respectivamente, às CDA 30695000088-29 (inscrição SIDA, no valor de R\$ 341.811.972,27) e no Crédito 319546454 (inscrição PLENUS no valor de R\$ 471.569.501,58), são provenientes de tributos/contribuições federais não repassados à Receita Federal e de contribuições previdenciárias que, igualmente, não foram repassadas ao INSS pela instituição financeira (Banco Comercial BANCESA S/A), na condição de "agente arrecadador" (apropriação indébita). Em aditamento a essa informação, veio ainda o Ofício PFN/CE/N0 1227 esclarecendo que a inscrição nº 30404005873-73, embora consignado no título executivo a anotação "dívida tributária", na verdade trata de "dívida não-tributaria" decorrente da cobrança de "honorários de sucumbência" em ação judicial na qual o contribuinte restou vencido. Referida ação cuidava da cobrança/execução dos recursos da arrecadação não repassados à SRF, acima mencionados.

Demonstra-se a seguir a composição dos débitos do BANCESA para com a Receita Federal do Brasil, na data de 31/12/2008, segundo dados extraídos dos extratos das CDA acima mencionados, originárias dos sistemas de cobrança da PFN (SIDA E PLENUS):

C D A - INSCRIÇÃO SIDA					
Nº da Inscrição	Principal	Multa	Juros de Mora	Encargo Legal	Total
3069500008829	70.834.189,97	10.967.843,05	193.331.375,88	55.026.681,78	330.160.090,68
3029800079986	12.608.663,45	0,00	33.181.567,79 ¹	9.158.046,24	54.948.277,48
3040400587373	15.705.744,23	0,00	9.010.385,46	4.943.225,93	29.659.355,62
3069800207509	4.025.420,42	0,00	10.579.643,64	2.921.012,81	17.526.076,87
3060500373485	1.266.514,53	379.954,35	659.094,16	461.112,60	2.766.675,64
3079800018002	457.456,68	0,00	1.205.920,67	332.675,47	1.996.052,82
3029900135403	56.683,48	35.694,04	205.868,89	59.649,28	357.895,69
3029800000135	70.381,84	0,00	180.642,64	50.204,89	301.229,37
3049700000240	10.832,02	4.332,81	77.889,68	18.610,90	111.665,41
3029600166141	2.391,56	1.822,25	25.306,57	5.904,07	35.424,45
3069800219000	3.103,07	0,00	16.526,78	3.925,97	23.555,82
3049700001130	2.975,21	595,02	7.137,89	2.141,62	12.849,74
3020400249333	2.777,92	555,55	3.875,90	1.441,87	8.651,24
3088800002571	887,74	177,54	5.799,99	1.373,05	8.238,32
2169800180121	854,55	0,00	2.350,01	640,91	3.845,47
3040400587705	740,48	148,08	1.239,92	212,84	2.341,32
3030200028604	160,00	32,00	303,15	49,51	544,66
3029700038501	46,59	0,00	114,99	32,31	193,89
3049700001211	38,33	11,48	103,51	30,66	183,98
TOTAL	105.049.862,07	11.391.166,17	248.495.147,52	72.986.972,71	437.923.148,47

C D A - INSCRIÇÃO PLENUS					
Nº da Inscrição	Principal	Multa	Juros de Mora	Enc. Legal	Total
319546454	133.789.968,39	0,00	321.898.663,94	0,00	455.688.632,33

Note-se que os dados acima tabulados demonstram que os acréscimos legais incidentes sobre os débitos originários de recursos não repassados à Receita Federal e ao INSS (inscrições 30695000088-29 e 319546454) e dos honorários da sucumbência resultante da respectiva ação judicial de cobrança (inscrição nº 30404005873-73) representam cerca de 91% do total devido pela fiscalizada.

Em que pese a expressividade desses débitos (originários de recursos não repassados) devido aos encargos moratórios só agora reconhecidos pela devedora na sua contabilidade, causa espécie o critério utilizado pela massa falida do BANCESA no ato de proceder aos lançamentos dos respectivos ajustes, vez que utilizou-se de uma conta totalmente desconexa com os fatos, estranhamente denominada de "Imposto de Renda s/Lucros" que na composição gráfica do seu patrimônio (vide balancete de dez/2008) foi inserida no grupo do "Passivo Circulante - Encargos e Dívidas da Massa" (mesmo grupo das obrigações fiscais), quando a conta representativa de valores não repassados aos credores, segundo o COSIF, e que portanto deveria ser atualizada com os ajustes moratórios em questão, era a conta classificada no "Passivo Circulante - Outras Exigibilidades - Repasses".

Voltando ao exame dos acréscimos legais apontados nos demonstrativos acima, constata-se que os débitos do BANCESA junto à Procuradora da Fazenda Nacional, correspondentes a juros, multa e encargos - posição em 31/12/2008 -, se apresentam em montante inferior ao que foi deduzido pela empresa do seu Resultado levantado em 31/12/2008, através dos lançamentos contábeis mencionados no início do presente Termo, conforme se demonstra abaixo:

Valores em Cobrança/Execução na PFN	Despesas	Contabilizado
--	-----------------	----------------------

	Multa	Juros de Mora	Enc. Legal	Total	Contabilizadas	a Maior
PFN	11.391.166,17	248.495.147,52	72.986.972,71	332.873.286,40	400.756.653,99	67.883.367,59
INSS	0,00	321.898.663,94	0,00	321.898.663,94	333.654.869,60	11.756.205,66
TOTAL	11.391.166,17	570.393.811,46	72.936.972,71	654.771.950,34	734.411.523,59	79.639.573,25

Considerando que a fiscalizada adicionou ao lucro líquido, para efeito de e MP nº 2.200-2 de 24/08/2001, 11.391.166,17, tem-se, de antemão, que a empresa deduziu a maior do seu lucro tributável (base do IRPJ), em razão de erro material na apuração dos ajustes da sua dívida, a diferença de R\$ 68.248.407,08 (79.639.573,25 - 11.391.166,17).

Já em relação à base de cálculo da Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL, que não teve a adição supracitada, a dedução indevida por conta do erro material acima mencionado foi dos exatos R\$ 79.639.573,25.

5. DA ANÁLISE SOBRE O ASPECTO DA DEDUTIBILIDADE DOS AJUSTES DAS DÍVIDAS EM EXECUÇÃO NA D.A. U.

Quanto ao mérito da dedutibilidade pretendida pela empresa, duas situações se apresentam para análise desta Fiscalização. A primeira diz respeito aos encargos das dívidas decorrentes dos tributos/contribuições federais e das contribuições previdenciárias que foram recebidos pelo Banco Comercial BANCESA S/A, na condição de "agente arrecadador" e que não foram repassados nem à Receita Federal e nem ao INSS (apropriação indébita). Já a segunda diz respeito aos encargos incorridos sobre os demais débitos, em fase de execução sem embargos suspensivos, cujas despesas foram reconhecidas fora dos respectivos períodos de competência.

5.1 DAS DESPESAS COM OS ENCARGOS INCIDENTES SOBRE OS RECURSOS NÃO REPASSADOS À SRF E AO INSS

Como instituição financeira privada, a empresa fiscalizada está submetida aos ditames da Lei nº 4.595/64, a qual, em seu artigo 25 lhe condiciona a constituir-se (como realmente fizera) como sociedade anônima obrigatória, sujeita, portanto, aos mandamentos da Lei nº 6.404/76. E sujeitando-se à chamada Lei das S/A, envereda-se na incidência imediata do artigo 177, que exige a obediência estrita ao Princípio da Competência, além da prescrição de seu § 2º, que lhe impele - como não poderia ser diferente - a seguir as especificidades da lei tributária.

Como consequência legal e imediata daqueles atos legislativos regedores de sua atividade, a instituição financeira BANCESA sujeita-se ainda ao cumprimento do Regime Contábil instituído pelo BANCO CENTRAL DO BRASIL, que obriga as pessoas jurídicas assim enquadradas a seguirem rigorosamente o chamado COSIF - o Plano Contábil de Contas das Instituições do Sistema Financeiro. Assim, a partir do comando do artigo 4º, inciso XII da Lei nº 4.595/64, o BACEN editou a Circular nº 1273, como norma genérica sobre a matéria. Ficou então estipulado que os **recebimentos de tributos, contribuições previdenciárias, sindicais e outras da espécie, registram-se nas adequadas Contas do Subgrupo "OUTRAS OBRIGAÇÕES"**, com transferência para a centralizadora (caso de instituições financeiras com diversas filiais), mediante utilização obrigatória do Título RECEBIMENTOS EM TRANSITO DE TERCEIROS, quando a dependência arrecadadora não for a responsável, nos **termos do convênio pelo repasse aos beneficiários.**

Todo esse rigor do controle contábil ainda é reforçado pela Lei nº 6.024/74 que disciplina a fase da Liquidação Extrajudicial das Instituições Financeiras.

Uma vez bem enquadrada a empresa com relação as suas obrigações contábeis e a forma de registro dos valores recepcionados do público em geral, quando decorrentes de recebimentos de recursos financeiros para repasse a terceiros, incluindo-se os tributos e contribuições, passemos ao enfrentamento da questão de mérito, sem antes, abrir relevância para uma "**Questão Prejudicial**".

5.1.2. DA QUESTÃO PREJUDICIAL AO PLEITO DO CONTRIBUINTE

Como já fizemos registrar, objetiva o contribuinte o usufruto dos incentivos anistiantes da Lei nº 11.941/09, com a pretensão de liquidar seus débitos, não com recursos financeiros externamente originados do patrimônio próprio da empresa, ou do patrimônio de seus acionistas ou da captação externa de recursos de terceiro que eventualmente lhe financie o dispêndio.

Na verdade, sua pretensão faz rebuscar os recursos financeiros para a liquidação da dívida **nas entranhas de sua própria dívida**, quando alega possuir montante de PREJUÍZO FISCAL e de BASE DE CALCULO NEGATIVA DE CSLL em cifras além daquilo que deve à Fazenda Nacional, dado que reivindica os descontos da Lei referida.

A tese adquiriria perfeição jurídica, não fora uma especificidade primordialmente relevante.

E qual é ela?

A prudência com que se investiga em auditoria contábil-fiscal, exigia que se perscrutasse as entranhas da natureza da dívida originária, geradora única dos **encargos em geral**, os quais o contribuinte pretende vê-los quitados, numa engenharia contábil, sendo parte liquidada com a anistia legal da Lei nº 11.941/09 e parte liquidada com o **alegado** Prejuízo Fiscal e a Base de Cálculo Negativa de CSLL, também a partir de incentivo da mesma Lei.

Pois bem.

A formalização de Ofício à Douta Procuradoria da Fazenda Nacional trouxe luz bastante e suficiente para a elucidação da dívida. Instada a se manifestar, em 04.03.2010, sobre a natureza das CDAs nº 30695000088-29 (Inscrição SIDA (PFN): Valor atual de R\$ 341.811.972,27) e nº 319546454 (Inscrição PLENUS (INSS): Valor atual de R\$ 471.569.501,58), a PFN escreve com todas as letras:

"...Não obstante estar consignado, em relação à natureza da dívida, "Dívida Não tributária" e "Débito de Natureza Não-Previdenciária", respectivamente, tais dívidas, na verdade, são decorrentes de tributos e contribuições federais não-repassados à Receita Federal e de contribuições previdenciárias igualmente não-repassadas ao INSS, pela Instituição Financeira (Banco Comercial BANCESA S/A), na condição de "agente arrecadador" (apropriação indébita)".

Como se vê a natureza da dívida é na realidade de cunho contratual. Em Direito Administrativo diz-se, nestes casos, que decorre de um ato Administrativo de Prestação de Serviços de Arrecadação de Receitas Federais, celebrado entre a Instituição Financeira e a União, sendo aquela caracterizada como "Agente Arrecadador".

Implica dizer que os recursos arrecadados de terceiros (público em geral) para posterior repasse ao titular de Direito (Tesouro Nacional) não constituíam "Receita Própria" do Agente Arrecadador. Ao contrário, sua função como parte em Contrato Administrativo (contratado) era o de mero depositário de recursos da parte contratante (União Federal e sua Autarquia (INSS)). Por isso que a d. PFN/CE assentara a conseqüência penal da conduta do BANCESA, quando a classificara de "Apropriação Indébita" prevista no artigo 5º da Lei nº 7.492/86, que define os Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, excluindo - por esse mesmo motivo - a caracterização daquele tipo penal inserido na lei penal tributária (Lei nº 8.137, art. 2º, inciso II), dado que, com o status de "Agente Arrecadador" (o que pressupõe a posse de recursos do Tesouro Nacional), não funcionava o BANCESA nos Contratos, como sujeito passivo tributário de obrigação de caráter fiscal, mas sim, administrativo.

Dessa precisa constatação resultam efeitos contundentes para o pleito do contribuinte.

Primeiro, se o Agente Arrecadador não repassara o numerário para o Caixa do Tesouro, sua inadimplência, a despeito de gerar encargos legais de cobrança, não tem o condão de transformar a dívida assim conformada, em dívida decorrente de sua operacionalidade, para efeito de dedutibilidade ou não dos valores acrescidos como encargos. Ademais, é imperativo assentar que esta observada e peculiar inadimplência contém o qualificativo especial mais gravoso (apropriação indébita dolosa e consciente por parte do Agente) repugnado pela norma tributária permissiva de reduções genéricas (deduções, custos, etc.) da base de cálculo do tributo. Por oportuno, cabe registrar que na esfera penal, a conduta criminosa perpetrada pelos dirigentes do BANCESA, acima mencionada, já foi objeto de sentença condenatória exarada nos autos do processo judicial nº 95.0002335-0 que tramitou na 12ª Vara da Justiça Federal no Ceará.

A propósito, as regras de DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS para efeito fiscal só encontram sede de disciplina na própria LEI TRIBUTÁRIA. E o artigo 299 do RIR/99, cuja matriz legal é a Lei nº 4.506/64, art. 47 (com as atualizações posteriores) é cristalino em definir a trilogia legal das condições de dedutibilidade de Despesas. Para serem tidas como dedutíveis, reclamam a adequação integral, simultânea e irrestrita a 03 (três) característicos próprios: i) devem cumprir o critério da estrita necessidade para a manutenção estrutural -no tempo - da fonte produtora de bens e serviços (empresa); ii) devem se enquadrar no característico da usualidade dentre os dispêndios ordinários da atividade empresarial; iii) além do mais, as despesas devem pautar-se pela normalidade operacional da empresa.

Os dispêndios, encargos, despesas, custos e respectivos acessórios quando discrepam dessa moldura normativa rígida não são admissíveis como DEDUTÍVEIS para efeito de Apuração do Lucro Real. E esse detalhe da lei Fiscal, a novel Lei da Anistia (Lei nº 11.941/09) não teve o condão de alterar, sequer implicitamente. Tanto é assim que o Código Tributário Nacional, tratando-se de hipóteses exonerativas diversas (art. 111), não permite a interpretação extensiva ou alargada da lei instituidora de qualquer benefício fiscal.

O segundo efeito que impacta o pleito do contribuinte tem a seguinte construção lógico-legal: a incidência do Princípio Geral de Direito (mais incidente ainda no Direito dos Contratos, e, a fortiori, nos Contratos Administrativos), **de que o acessório segue o regime do principal, faz com que - uma vez evidenciado que os valores recebidos do público e não repassados ao Tesouro não se constituíam em DESPESAS OPERACIONAIS (ou Não-Operacionais), tampouco se prestando, sequer, ao fomento mesmo da atividade empresarial exercida pelo contribuinte, não há como ter seus acessórios (encargos de multa, juros e encargos de cobrança) como verbas hábeis a se qualificarem como dedutíveis**

Convém registrar o **regime jurídico próprio das chamadas obrigações acessórias.**

É pacífico o entendimento da jurisprudência de que a obrigação acessória não tem existência independente e autônoma daquela de onde proviera. Na doutrina do ilustre Juiz Federal Guilherme Calmon Nogueira da Gama ("Direito Civil -Obrigações", Ed. Atlas) a obrigação acessória adere e passa a se subordinar à obrigação principal, observando o princípio da gravitação jurídica consoante o qual o acessório segue o principal.

Como visto, a ilogicidade da tese do contribuinte assume contornos dramáticos quanto à consistência. Na sua visão ofuscada, o montante do débito, pelo simples fato de ser imediatamente imputado à pessoa jurídica que se apropriara dos recursos recebidos do público (lembremo-nos que o COSIF/BACEN manda **segregar** os valores em Conta do Subgrupo "**OUTRAS OBRIGACÕES**" teria o condão de afastar a incidência da lei fiscal que - só ela e somente ela - tem a suficiente idoneidade de **designar expressamente** a dedutibilidade ou a indedutibilidade das rubricas que compõem o Lucro Líquido.

Corroborando este raciocínio a jurisprudência administrativa já fez assentar a forma de concepção dos recursos recebidos pelas instituições financeiras e não repassados ao Tesouro Nacional, ainda que, posteriormente, tenha vindo o Agente Arrecadador a fazê-lo a destempo, com os devidos acréscimos da mora.

Pelo Acórdão n.º 16-13.055 da 10ª Turma da DRJ/São Paulo I, lavrado em 16.04.2007, o órgão administrativo de julgamento fez enumerar: "**DESPESAS OPERACIONAIS - REPASSES DE RECURSOS À UNIÃO - REDE ARRECADADORA DE RECEITAS FEDERAIS. O repasse de recursos arrecadados por meio de participação da instituição financeira na Rede Arrecadadora de Receitas federais não pode ser considerado como despesa operacional**". Como fundamento de decidir pela indedutibilidade do principal mais acessórios, tal como registrara contabilmente a instituição financeira, disse o órgão de autuação (corroborado pelo órgão de julgamento): "**Tais ocorrências (os repasses feitos a destempo para o Tesouro com os acréscimos contratuais embutidos) nem sequer preenchem o perfil de uma despesa operacional, sob o ponto de vista contábil, pois faltaria a tal dispêndio o requisito fundamental implícito nas despesas operacionais: o consumo de bens ou serviços ou a contraprestação recebida para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos, ou normal e usual, emprego nas atividades da empresa**".

Com o objetivo de clarear mais ainda todos os pontos, cabem ser expostas 03 (três) observações.

A primeira delas concerne às questões da exegese da lei tributária como norma própria de Direito Tributário, tal como concebido, de forma genérica, na Teoria Geral do Direito, e tal como expressamente veiculada no artigo 109 do Código Tributário Nacional.

Na eminente doutrina de Paulo de Barros Carvalho, em sua obra "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", 6ª ed, Ed. Saraiva, vê-se a forma como o fato jurídico deve ser compreendido. Diz o autor que a linguagem jurídica é diferenciada da chamada linguagem social (aqui incluídas as linguagens utilizadas nas diversas ciências que não a do Direito). Na verdade a

*linguagem jurídica é **redutora** daquela outra, porque o fato jurídico concebe fato social mediante uma qualificação jurídica. Ou seja, de um mesmo pode-se construir um fato **jurídico** ou um fato **contábil**, mas um e outro são sobremaneira diferentes. Só o primeiro tem idoneidade para ingressar no mundo normativo.*

*Prossegue ainda o eminente jurista dizendo que: "uma vez assumindo o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e, claro, fato de natureza jurídica, **não** econômica ou contábil, entre outras atérias. Como anotado, o Direito não pede emprestados conceitos de fatos para Outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação".*

*Por essa razão, um determinado dispêndio (ou provisão de dispêndio) para o Direito pode seguir regime de dedutibilidade absolutamente distinto daquele que ordinariamente tem para a Ciência Contábil, desde que haja norma jurídica assim disciplinando a matéria. Isto é expressamente reconhecido pelo corpo normativo do artigo 109 do CTN que enuncia que os **efeitos tributários** dos institutos de direito privado só devem ser captados pela **lei tributária**, nunca pela conceituação meramente descritiva do instituto em estudo, tal como vem da Ciência Contábil ou da Economia.*

*A segunda observação diz respeito a uma certa confusão interpretativa da lei anistiantes feita pelo contribuinte. Utilizando-se do rigor hermenêutico, não se deve confundir o conteúdo do mandamento da Lei nº 11.941/2009 (art. 4º, § único), quando **exclui** da base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) o **montante parcial perdoado** dos encargos devidos (lembremo-nos que perdão de dívida é, em regra, receita para a lei fiscal), **com uma alegada e inexistente autorização para considerar a dívida "dedutível", independentemente de sua natureza específica.***

*A Lei nº 11.941/09, embora podendo tê-lo feito, não adentrou na questão da dedutibilidade ou indedutibilidade das parcelas da dívida global do contribuinte, restando incólume, o respeito aquilo que a legislação fiscal, desde sempre, se posiciona nessa matéria. A propósito ainda, a Lei nº 11.941/09 foi **expressa** em consignar que a eventual adesão a seus critérios **NÃO CONSTITUI NOVAÇÃO DE DÍVIDA** (Art. 8º da lei em comento).*

*Ora, em Direito Civil (art. 360, inciso I do Código Civil), a **NOVAÇÃO OBJETIVA extingue** a dívida anterior, fazendo surgir outra com **características e natureza jurídica distintas** da obrigação novada.*

*Se assim dispôs a Lei anistiantes, **a obrigação** do BANCESA **como "Agente Arrecadador"** segue incólume quanto a sua **natureza originária**. A consequência imediata desse fato inexorável é a **INDEDUTIBILIDADE** dos acessórios que se lhe agregam.*

A terceira observação cabível diz respeito ao regime jurídico seguido para o tratamento dos encargos financeiros analisados em caso de estreita semelhança ao caso concreto em exame, quando processada a interpretação sistêmica.

*Mutatis mutandis, é de bom alvitre investigar o que a doutrina e a jurisprudência (administrativa e judicial) se pronunciam acerca das despesas financeiras originadas de legítimos empréstimos (Contratos de Mútuo) contraídos junto a instituições financeiras, mas que **o mutuário faz repassar os recursos para terceiros**. É pacífica a compreensão da **indedutibilidade das despesas financeiras** (juros e demais acréscimos) na mutuária, ao argumento da ausência dos requisitos da normalidade e da necessidade em suportá-las.*

*Note que, neste específico, a pessoa jurídica efetiva tomadora do empréstimo (mutuária) assume posição jurídica, em tanto por tanto, semelhante à de um **mero repassador** de recursos.*

*Ora, se a jurisprudência é pacífica em não reconhecer a legalidade da dedutibilidade de despesas financeiras assim entabuladas, em caso em que a empresa **podia e devia reter** o principal do empréstimo para o fomento de sua atividade empresarial, mas não o fez, dado que repassara-o a terceiro, **com maior razão (raciocínio a fortiori)**, a lei tributária e a jurisprudência não podem reconhecer a legalidade da dedutibilidade dos encargos decorrentes da apropriação indébita de valores, os quais **não podiam e tampouco deviam** ser retidos pela pessoa jurídica que praticava atos como parte em Contrato Administrativo de Agente Arrecadador, principalmente, quando já reconhecida a prática do delito previsto no artigo 5º da Lei nº 7.492/86 praticado pelos seus órgãos de Administração. Interessante notar que aqui cabe muito bem assentar o teor do princípio geral de Hermenêutica, segundo o qual, qualquer interpretação que conduza o intérprete a um absurdo jurídico estará, desde logo, descartada.*

O raciocínio em favor da possibilidade de dedução implica - em verdade - inflição de duplo prejuízo ao Tesouro Nacional: o primeiro, pela impossibilidade mesma dele tomar posse efetiva das receitas públicas recebidas pelo BANCESA e não repassadas ao Caixa da União Federal, fato que lhe provoca despesas adicionais de cobrança executiva; o segundo, pela sensível redução dos tributos posteriores próprios, devidos pela instituição financeira, em função da redução da base de cálculo dos tributos, originada de encargos moratórios alusivos a uma inadimplência qualificada criminalmente como apropriação indébita.

*Na boa hermenêutica, as obrigações do Banco com aquele conteúdo (e igualmente seus acessórios), estão, em verdade, **excluídas**, a priori, do **conceito** tributário mesmo de **dedutibilidade**. É que o qualificativo que decorre desse conceito só tem **inerência** aos custos e despesas alusivos à manutenção da fonte produtora da atividade (a **empresa**). A propósito, não se deve confundir a remuneração percebida pelo Banco quando*

participa da rede de agentes arrecadadores - receitas próprias do participe - com o produto da arrecadação de tributos recebidos do público em geral para imediato repasse no prazo legal ao Tesouro Nacional, sendo essas obrigações típicas de depositário. Assim, os valores originários (incluindo seus acessórios) do papel exercido pela empresa a título de **mero depositário de valores de terceiros**, estão automaticamente afastados, a priori, do conceito de dedutibilidade.

Como visto, essa importante "**Questão Prejudicial**", por si só, já tem o condão de resolver definitivamente a questão, no sentido de que o Fisco considere **INDEDUTÍVEIS AS VERBAS LEVADAS PELO CONTRIBUINTE CONTRA RESULTADO DO EXERCÍCIO TITULADAS COMO "OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS"**, cuja origem provem das CDAs referidas alhures pelos subsistentes motivos supra enumerados.

Dessa forma, uma vez levadas essas verbas a **reduzirem o Lucro Líquido do Exercício**, deverão elas, ipso facto, ser **ADICIONADAS AO LUCRO LÍQUIDO PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL E PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL**, conforme mandamento legal do artigo 249, inciso I do RIR/99 e Lei nº 7.689/88.

Ou seja, **não há PREJUÍZO FISCAL e nem BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL idôneos** a comporem estoque válido dessas grandezas, a partir dos débitos alegados pelo contribuinte.

Convém deixar registrado que os Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL próprios do contribuinte passíveis do usufruto específico previsto nos §§ 7º e 8º da Lei nº 11.941/09, são apenas aqueles apurados conforme os mandamentos da legislação tributária, sem qualquer exceção.

E, se não há essas grandezas para a Lei Fiscal, **NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PAGAMENTO DA DÍVIDA DO CONTRIBUINTE MEDIANTE A UTILIZAÇÃO** dessas grandezas **juridicamente inexistentes**.

5.1.3 DA QUESTÃO DO LANÇAMENTO GLOBAL DAS DESPESAS RELATIVAS AOS ENCARGOS "PRETENDIDOS PELOS ÓRGÃOS FISCAIS"

Após toda a argumentação que fizemos no item anterior, o qual qualificamos como "**Questão Prejudicial de Mérito**", passemos a discorrer sobre detalhes específicos do procedimento do contribuinte.

Note que o fazemos, apenas por questão formal da necessidade de pronunciamento do Fisco acerca de todos os pontos arguidos pelo sujeito passivo, dado que a irrefutabilidade e a inexorável consistência da "**Questão Prejudicial**" que bem entabulamos, já seria bastante e suficiente para a solução do presente caso.

Nas razões de seu comportamento, o contribuinte, ao ser provocado pelo Fisco fez enumerar que não houvera apropriado em cada exercício os encargos respectivos, invocando dois motivos principais: alega a força de um princípio que denomina de "**Princípio da Coerência**"; afirma que

estaria impedido de proceder aos lançamentos em cada exercício por força do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Quanto à primeira alegação convém asseverar que, embora a coerência seja elemento pautante da conduta em sociedade civilizada, a lei tributária promove emanações de cumprimento compulsório por todos os contribuintes. A propósito, as prescrições legais, de regra, se pautam sempre pela coerência, sendo um absurdo jurídico, a lei que contenha mandamento incoerente no ordenamento. As lacunas e os choques normativos são sempre resolvidas pelos critérios de conflito de leis quanto ao tempo, ao espaço, à abrangência e à matéria.

Se a lei fiscal tem disciplina própria para impelir os contribuintes à correta escrituração de fatos e atos, não é dado a determinado contribuinte - salvo casos excepcionais de recurso ao Poder Judiciário com obtenção de provimento expresso em contrário - fazer invocações vazias de conteúdo para descumprir o preceito normativo. Principalmente quando a atividade operacional do omitente é a de instituição financeira, com todas as vigilâncias legais que o ordenamento global já prescrevera.

Ultrapassado o argumento vazio do elemento "coerência", passemos a discorrer acerca do alegado impedimento fundado na Lei nº 8.981/95. Quem observa os preceitos do artigo 41 da referida Lei deve perspicazmente, de início, ponderar a sua exata hipótese de incidência e os casos em que deva ser

Quando o caput alude à dedutibilidade de tributos e contribuições segundo o regime de competência, e, quando no § 1º, a norma alude à exclusão desse regime, no caso de contestação judicial da incidência dos tributos e contribuições, o preceito imperativo está obviamente fazendo alusão aos tributos e contribuições próprios da atividade da pessoa jurídica.

Isto é tão evidente que, somente em relação a essas exações próprias, teria qualquer contribuinte, legitimidade processual para contestá-los em juízo.

O artigo 6o do Código de Processo Civil é hábil e idôneo para comprovar esta afirmação. Diz ele: "Art. 6o - Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei".

Mas esta afirmação é também decorrente da lógica das coisas. Ao BANCESA só seria conferido interesse jurídico (como uma das condições da ação) para reclamar as questões de incidência ou não de tributo que eventualmente incida sobre sua atividade operacional, para daí reclamar a incidência do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Por isso, não cabe invocar os preceitos da Lei nº 8.981/95 com o afã de justificar comportamento omissivo em relação à obrigação de escriturar, contida na Lei Fiscal (artigo 257 do RIR/99), quando em questão a apreciação da circunstância de atuação do BANCESA como "Agente Arrecadador".

Os valores devidos ao Tesouro pelo BANCESA, recepcionados do público em geral, por pagamentos de tributos e contribuições, em cumprimento a Contrato Administrativo de Prestação de Serviços de Agente Arrecadador,

não se confundem com tributos próprios da operacionalidade da instituição financeira. Na verdade, para o BANCESA, sequer tributos são, dado que a instituição financeira funciona no Contrato Administrativo como mero depositário de valores do Tesouro (contratante).

Dessa forma fica provada a improcedência da alegação do contribuinte.

Feito este preâmbulo, cabe agora atacar o comportamento do contribuinte que resolveu reconhecer, de forma global, um prejuízo (gênero) concentrado no ano-calendário de 2008.

A escrituração de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa de CSLL não pode ser segregada da regra geral de reconhecimento das mutações patrimoniais e de aferição dos resultados pelo Princípio da Competência. Se assim é para as empresas em geral que adotam a sistemática do Lucro Real, por maior razão deverá sê-lo para as instituições financeiras, constituídas compulsoriamente sob a forma de sociedades anônimas e mantidas sob vigilância ostensiva do Banco Central do Brasil.

Outro ponto onde o comportamento que se pautou pelo reconhecimento globalizado dos valores dos encargos sobre obrigações (lembremo-nos da questão prejudicial acerca da natureza dessas obrigações) vulnera é o mandamento da lei tributária quando analisada no tempo.

Até 1994 o regime de compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa de CSLL prescrevia limitação temporal para a sua admissibilidade. Assim, ao reconhecer de forma única e global um "estoque presumido" daquelas duas grandezas, a lei fiscal restaria violada se computados valores com compensabilidade já decaída para o contribuinte.

Já dissemos que os Prejuízos Fiscais e as Bases de Cálculo Negativas de CSLL passíveis de utilização no tempo são aqueles efetivamente apurados conforme a lei comercial e fiscal.

Dessa forma não há como o Fisco ter por legítima a conduta do contribuinte nesse ponto.

Demonstram-se a seguir os totais dos acréscimos legais concernentes às dívidas originárias dos recursos da arrecadação não repassados à SRF e ao INSS, cujos valores não são admitidos como dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

Nº da Inscrição	Origem	Multa	Juros de Mora	Enc. Legal
306950008829	Não Repasse-SRF	10.967.843,05	193.331.375,88	55.026.681,78
319546454	Não Repasse-INSS	0	321.898.663,94	0
3040400587373	Sucumbência	0	9.010.385,46	4.943.225,93
TOTAIS		10.967.843,05	524.240.425,28	59.969.907,71

5.2. DOS ENCARGOS INCIDENTES SOBRE OS DEMAIS DÉBITOS (EXCLUÍDOS OS ORIUNDOS DOS RECURSOS NÃO REPASSADOS À SRF E AO INSS)

A segunda questão que se coloca diz respeito aos encargos incidentes sobre os demais débitos (de natureza tributária), contra os quais não houvera medida suspensiva, e que na condição de exigências líquidas e certas, inclusive já em fase de execução, a princípio, reuniriam as condições de dedutibilidade.

Entretanto, da forma como materializado nos assentamentos contábeis da fiscalizada (lançamento globalizado em 31/12/2008), a dedução pretendida encontra óbice legal para a sua pretensão, no que tange às despesas correspondentes aos acréscimos moratórios de juros e honorários da PFN, incorridos há mais de cinco anos daquela data, observadas as disposições do art. 273 do RIR/99.

Conforme se infere pelos extratos dos débitos inscritos na DAU que nos foram encaminhados pela PFN, as dívidas aqui tratadas (dívidas tributárias) se arrastam há muitos e muitos anos em sede de cobrança/execução judicial, não se tendo notícias de haver em relação às mesmas, nenhuma ordem de suspensão de exigibilidade (o contribuinte sufraga suspensão apenas para as dívidas não tributárias), de modo a justificar a inércia da empresa, que, conforme alega, não os teria ainda lançado (provisionado) na contabilidade, nos respectivos períodos de competência.

Por outro lado, a leitura do artigo 273 e parágrafos do RIR/99, conduz à conclusão de que a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, nos casos de antecipações de despesas e/ou postergações de receitas, diferentemente do caso de que se cuida na presente fiscalização que é de postergação de despesas.

Em que pese essa abertura para que despesas de exercícios anteriores possam ser computadas na formação da base do imposto de renda e da contribuição social s/lucro de períodos posteriores, não se pode perder de vista, por outro lado, a preclusão para o direito de ação previsto na legislação de regência, que estabelece o prazo de cinco anos tanto para a Fazenda constituir o crédito tributário (art. 173 do CTN) como para o sujeito passivo requerer a restituição do indébito tributário (art. 168 do CTN). Importa raciocinar que, reconhecer despesas a destempo de sua própria competência, equivale a redução oblíqua da base de cálculo do tributo atual e, por consequência, a uma exoneração do próprio tributo (atual), na exata proporção do reconhecimento dessas despesas intempestivas.

Com esse fundamento e invocando a disciplina interpretativa do art. 108, I do CTN, é de aplicar-se na espécie a regra da preclusão temporal acima citada, para os efeitos de não se acatar a dedução, na formação da base do imposto de renda e da contribuição social s/lucro do ano-base de 2008, das despesas incorridas há mais de cinco anos.

Com efeito, não obstante os encargos incorridos sobre os demais débitos da fiscalizada (excluídos os decorrentes da apropriação indébita discorrida no item precedente) envolvam valores da competência de exercícios anteriores ao ano de 2008, tendo em vista não ferirem as restrições estabelecidas no art. 273 do RIR/99, é admissível sua dedução na parte correspondente aos juros e honorários que tenham incorrido ao longo do quinquênio em que as respectivas despesas foram contabilizadas, ou seja: desde 01/01/2004, cabendo a glosa dos valores excedentes.

Demonstra-se a seguir os valores dos encargos supracitados, para cuja apuração nos baseamos nos dados fornecidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Ceará, objeto dos respectivos extratos que nos foram encaminhados através dos Ofícios PFN/CE 403/2010 e 1.227/2010, como segue:

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA E ENCARGOS
(HONORÁRIOS DA PFN) DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INSCRITOS NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO,
INCORRIDOS NO PERÍODO DE
01/01/2004 A 31/12/2008**

Nº de Inscrição	DE MORA		JUROS	LEGAL - PFN		ENCARGO
	osição em 1/12/2008	osição em 1/12/2003	Juros de 2004 a 2008	osição em 1/12/2008	osição em 1/12/2003	Encargos de 2004 a 2008
3029800079986	33.181.567,79	24.931.742,15	8.249.825,64	9.158.046,24	7.568.297,83	1.589.748,41
3069800207509	10.579.643,64	7.755.811,15	2.823.832,49	2.921.012,81	2.356.246,31	564.766,50
3060500373485	659.094,16	0,00	659.094,16	461.112,60	0,00	461.112,60
3079800018002	1.205.920,67	855.014,76	350.905,91	332.675,47	268.494,28	64.181,19
3029900135403	205.868,89	141.066,06	64.802,83	59.649,28	46.688,71	12.960,57
3029800080135	180.642,64	131.269,44	49.373,20	50.204,89	40.330,25	9.874,64
3049700000240	77.889,68	67.251,53	10.638,15	18.610,90	16.483,27	2.127,63
3029600166141	25.306,57	22.350,56	2.956,01	5.904,07	5.312,87	591,20
3069800219000	16.526,78	14.349,96	2.176,82	3.925,97	3.490,60	435,37
3049700001130	7.137,89	5.050,77	2.087,12	2.141,62	1.724,20	417,42
3020400249333	3.875,90	0,00	3.875,90	1.441,87	0,00	1.441,87
3088800002571	5.799,99	5.177,23	622,76	1.373,05	1.248,50	124,55
2169800180121	2.350,01	1.750,55	599,46	640,91	521,02	119,89
3040400587705	1.239,92	0,00	1.239,92	212,84	0,00	212,84
3080200028604	303,15	190,91	112,24	49,51	38,29	11,22
3029700038501	114,99	82,31	32,68	32,31	25,78	6,53
3049700001211	103,51	76,62	26,89	30,66	25,28	5,38
TOTAL	46.153.386,18	33.931.184,00	12.222.202,18	13.017.065,00	10.308.927,19	2.708.137,81

RESUMO DOS TOTAIS CONSIDERADOS DEDUTÍVEIS E INDEDUTÍVEIS					
JUROS DE MORA			ENCARGO LEGAL - PFN		
Total Acumulado em 31/12/2008	Parte Dedutível (incorrida entre 2004 e 2008)	Parcela Não Dedutível	Encargo Legal Acumulado em 31/12/2008	Parte Dedutível (incorrida entre 2004 e 2008)	Parcela Não Dedutível
46.153.386,18	12.222.202,18	33.931.184,00	13.017.065,00	2.708.137,81	10.308.927,19

Os valores não dedutíveis correspondentes aos juros de mora no total de R\$ 33.931.184,00 e encargo legal no total de R\$ 10.308.927,19, acima demonstrados, somam-se ainda os valores correspondentes às multas incidentes sobre os débitos das mencionadas inscrições, no total de R\$ 423.323,12, que a própria fiscalizada já reconheceu como indedutível, conforme relatado e demonstrado no item 4 do presente Termo, perfazendo assim um total indedutível concernentes aos ajustes dos débitos de natureza tributária, da ordem de R\$ 44.663.434,31.

6. DA ANÁLISE ESPECÍFICA DA ARGUMENTAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO DOCUMENTO "MEMORIAL AO TERMO DE INTIMAÇÃO DE 05.03.2010".

6.1 DAS ALEGAÇÕES DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA USUALIDADE E DA NECESSIDADE

O contribuinte alude ao artigo 17 da Lei nº 4.503/64 no afã de demonstrar que a atividade de arrecadação bancária de tributos federais seria usual, contratual e necessária para as instituições financeiras.

Em outra passagem refere-se à previsão legal da "mora" contida no artigo 86 da Lei das Licitações como fundamento de que, uma vez prevista em lei essa "mora", seria ela tida como usual, hábil a cumprir requisito de admissibilidade para dedução pela lei tributária.

Os argumentos trazidos, a despeito de serem de sutileza relevante, pecam quanto à consistência, quando contrastados pela visão sistêmica da subsunção do caso concreto às normas tributárias específicas e com as especificidades e gravosidades que a conduta geradora dessa específica mora do contribuinte contém em sua essência.

Em primeiro lugar a atividade de arrecadação bancária de tributos federais, salvo a prevista na Lei nº 9.703/98 (que nomeia normativamente a Caixa Econômica Federal para a recepção dos Depósitos Judiciais e Extrajudiciais de valores e contribuições federais tem natureza contratual e não compulsória. Funciona como espécie de "contrato de adesão", não obrigatório. Mas, uma vez aderido, seus termos devem ser cumpridos fielmente pelas partes.

Na verdade, ser Agente Arrecadador constitui atividade opcional das instituições financeiras que tem a almejar - como decorrência desse peculiar status - apenas uma remuneração pelo serviço prestado. Nada mais que isso. Impossível que, neste contexto, pratique conduta expressamente vedada pelo ordenamento jurídico (apropriação indébita) e, em decorrência dessa mesma conduta proibida, pretenda tirar proveito de sua própria torpeza.

Em Contrato Administrativo de Agente Arrecadador a mora prevista é a

ordinária. Aquela decorrente de ausência de repasses por questões operacionais observadas na execução normal dos contratos administrativos em geral. Apesar dessa realidade, isso não tem o condão de transmutar a natureza e as circunstâncias das coisas.

Mas o que o contribuinte procura insistentemente ocultar é a condição inusitada, extravagante e extraordinária com que se comportou no cumprimento de seu Contrato de Agente Arrecadador celebrado com a União Federal (Receita Federal e a Autarquia INSS). Na análise desse caso concreto não podem os agentes do Fisco proceder e conduzir-se mediante um mero olhar contábil da situação posta, sem que a ela se integre materialmente o obrigatório e vinculado olhar jurídico.

Com as alegações simplórias que faz ao Fisco, o contribuinte confunde situações visceralmente distintas em essência.

Na verdade, procura aplicar a disciplina da infração meramente contratual/administrativa a uma deliberada situação de ilícito penal configurado administrativa e judicialmente. Como já dissemos, não pode o Fisco, em nenhum momento, conceber a análise deste caso concreto, aplicando meros conceitos da Ciência Contábil, nem tampouco se afastar do contexto estrutural das alegadas despesas financeiras em geral escrituradas à Conta Genérica OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS.

Não é da essência do Contrato de Agente Arrecadador apropriar-se inveterada e deliberadamente das receitas públicas recepcionadas do público em geral, descumprindo a obrigação de repassar os recursos para o Tesouro Nacional. A conduta assim observada sai do campo da inadimplência ordinária, compensada pela mora, para adentrar o campo infracional da utilização privada de receitas públicas líquidas, exigíveis e certas, no intuito de enriquecimento indevido dos órgãos de administração da instituição financeira contratante.

Por essa razão, embora não seja obrigatório contratar, usual é ser Agente Arrecadador com fiel cumprimento das cláusulas contratuais, ainda que, em um caso e outro, detecte-se a involuntariedade de repasses. Porém é absolutamente inusual

transformar a exceção (mora ordinária para repasse) em regra, afastando-se do conceito ordinário de mora para adentrar contumazmente na mora qualificada penalmente.

Outrossim, dada a faculdade de contratar, não se pode declarar a priori a necessidade em exercer-se esta atividade de Agente Arrecadador. Mas uma vez contratado, o requisito da necessidade só alcança a verba remuneratória que do contrato decorre. Nunca a apropriação daquilo que a instituição financeira é mera depositária. Somente se a conduta "apropriar-se indevidamente das receitas públicas" fosse necessária ao fomento da atividade empresarial exercida pela instituição financeira é que as obrigações acessórias que lhe correspondessem (os encargos em geral) deveriam seguir o mesmo regime tributário (seriam igualmente "necessárias").

Seria conduta normal ao Agente Arrecadador cumprir suas obrigações tal como reza o contrato a que se vinculara. Em assim se comportando, haveria ténue plausibilidade em se alegar que, os dispêndios proporcionadores do exercício e desenvolvimento desta atividade, teria cumprido o requisito da normalidade.

Por essas fundadas razões, não pode a lei tributária conceber como cumpridos na íntegra os requisitos de dedutibilidade previstos no artigo 299 do RIR/99.

6.2 DA PRETENZA JURISPRUDÊNCIA BENÉFICA À TESE DO CONTRIBUINTE TRAZIDA NESTE MEMORIAL

O contribuinte pretende justificar sua tese com o teor do Parecer Normativo CST nº 50/76. Aqui vê-se verdadeira digressão do tema discutido no presente caso concreto.

Não há qualquer relação de pertinência entre o objeto deste Parecer Normativo e o caso dos encargos (obrigações acessórias) decorrentes das obrigações da instituição financeira assumidas na qualidade de Agente Arrecadador. Por essa razão o argumento não se presta para fundamento de dedutibilidade das OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS.

Também o contribuinte alude a Decisões do Conselho de Contribuintes com o mesmo afã.

Ocorre que, o contexto factual dessas decisões, referem-se a contratos de prestação de serviços que não teriam sido executados e, por isso, incidiram as chamadas "cláusulas penais" normalmente substitutivas da obrigação principal previstas nos contratos. Evidentemente não há pertinência fática entre um e outro caso.

Finalmente o contribuinte reingressa na pretensão de reivindicar direitos com base no § único do artigo 4º, da Lei nº 11.941/2009.

Aqui há argumento de um indevido efeito da lei anistiantes sobre a lei tributária que prescreve as condições de dedutibilidade de dispêndios computados pela pessoa jurídica.

Há um flagrante equívoco de raciocínio do sujeito passivo na interpretação e na abrangência do § único do art. 4º da Lei em questão.

Não computar na base de cálculo do Lucro Real os valores anistiados pela Lei não significa considerar-se dedutíveis toda e qualquer despesa apropriada.

A Lei da Anistia não revogou a norma tributária das dedutibilidades.

7. DA RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO ANO-CALENDÁRIO DE 2008.

Em razão de tudo que foi exposto no presente Termo, do total de R\$ 734.411.523,59 deduzido do Resultado do Exercício de 2008, a débito de "Outras Despesas Operacionais" lançadas em 31/12/2008 a título de "ajustes aos montantes pretendidos pela PFN e INSS, glosa-se por indedutível, o montante correspondente a R\$ 719.481.183,60, conforme se demonstra a seguir, tendo por fundamento legal o disposto no art. 299, §§ F e 2o, art. 251 e parágrafo único e art. 249, I do Decreto 3.000/99 em relação ao IRPJ; e o disposto no art. 2o e seus parágrafos da Lei 7689/88, art. 3o, I da Lei 7.689/88 c/redução do art. 17 da Lei 11.727/2008 e art. 28 da Lei 9.430/96 em relação à CSLL.

Diz o lançamento fiscal que a impugnante teria contabilizado em 31.12.2008 um valor a maior, exatos R\$ 68.248.407,08 para o IRPJ e R\$ 79.639.573,25 para a CSL, vide pág. 6 do Termo de Verificação Fiscal. Há, todavia, um reparo aos cálculos da PFN.

Todo o problema — ou a sua maior parte — reside na CDA de nº 3040400587373, indicada na terceira linha do Quadro Demonstrativo, pág. 5 do Termo de Verificação Fiscal. É que em outubro de 2009, já na fase de operacionalização do parcelamento

COMPOSIÇÃO DOS VALORES GLOSADOS (indicados pelos respectivos

itens deste Termo de Verificação Fiscal)

(em R\$)

<i>Encargos da dívida decorrentes do não repasse da arrecadação (subitem 5.1 e item 6).....</i>	<i>595.178.176,04</i>
<i>Encargos da dívida tributária alcançados pela preclusão (item 5.2).....</i>	<i>44.663.434,31</i>
<i>Diferença contabilizada a maior (item 4)</i>	<i>.. 79.639.573,25</i>
<i>TOTAL DAS DESPESAS GLOSADAS.....</i>	<i>719.481.183,60</i>

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL (BC do IRPJ)

<i>Lucro Real Declarado (Ficha 09B-DIPJ).....</i>	<i>(701.903.121,00)</i>
<i>y Despesas Indedutíveis</i>	<i>719.481.183,60</i>
<i>Multa adicionada p/Contribuinte</i>	<i>(11.391.166,00)</i>
<i>Total Glosado</i>	<i><u>708.090.017,60</u></i>
<i>LUCRO REAL AJUSTADO.....</i>	<i>6.186.896,60</i>

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

<i>Base de Cálculo Declarada (Ficha 17-DIPJ).....</i>	<i>(713.294.287,00)</i>
---	-------------------------

Despesas Glosadas..... 719.481.183,60

BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL..... 6.186.896,60

Irresignada com as autuações, a Interessada manejou a Impugnação de fls. 283/311, na qual agita os seguintes argumentos de defesa:

II - DA DIVERGÊNCIA DE VALOR

Diz o lançamento fiscal que a impugnante teria contabilizado em 31.12.2008 um valor a maior, exatos R\$ 68.248.407,08 para o IRPJ e R\$ 79.639.573,25 para a CSL, vide pág. 6 do Termo de Verificação Fiscal. Há, todavia, um reparo aos cálculos da PFN.

Todo o problema — ou a sua maior parte — reside na CDA de nº 3040400587373, indicada na terceira linha do Quadro Demonstrativo, pág. 5 do Termo de Verificação Fiscal. É que em outubro de 2009, já na fase de operacionalização do parcelamento da Lei nº 11.941/09, a impugnante constatou inconsistência na apuração daquela CDA. Ali se espelhava um débito de R\$ 92.225.496,58, consoante extrato da PFN, de 01.10.2009:

Neste ponto da sua Impugnação, a Interessada anexa tela de consulta ao sistema e-CAC - Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte, contendo o valor consolidado da dívida relativa à CDA de nº 3040400587373, em 01/10/2009. Reproduzo os números constantes da tela anexada:

Valores Atuais Valores com Benefícios

Valor principal R\$ 22.253.468,99 R\$ 22.253.468,99

Multa da Mora R\$ 0,00 R\$ 0,00

Juros da Mora R\$ 54.601.111,50 R\$ 30.030.611,32

Encargos Legais R\$ 15.370.916,09 R\$ 0,00

Valor Total R\$ 92.225.496,58 R\$ 52.284.080,31

Continua a Impugnante sua argumentação:

A impugnante requereu a retificação à PFN, que acatou, ainda que parcialmente, daí o novo valor. Mas, evidente, esse novo valor, muito menor, R\$ 29.659.355,62, não poderia ser dado como existente em 31.12.2008, porque tornou-se conhecido apenas em novembro de 2009, quando da retificação solicitada pela impugnante e atendida parcialmente. Vejamos o Demonstrativo, pág 5 do Termo Verificação Fiscal, como sendo esse valor o saldo que se apresentava em dezembro de 2008, que não era:

CDA - INSCRIÇÃO SIDA					
Nº da Inscrição	Principal	Multa	Juros de Mora	Encargo Legal	Total
3069500008829	70.834.189,97	10.967.843,05	193.331.375,88	55.026.681,78	330.160.090,68
3029800079986	12.608.663,45	0,00	33.181.567,79 ¹	9.158.046,24	54.948.277,48
3040400587373	15.705.744,23	0,00	9.010.385,46	4.943.225,93	29.659.355,62
3069800207509	4.025.420,42	0,00	10.579.643,64	2.921.012,81	17.526.076,87

Nesta primeira inconsistência da PFN, há uma diferença em favor da impugnante de R\$ 62.566.140,96 para ambos os prejuízos, IRPJ e CSL. Requer-se, evidente, o ajuste.

Há uma segunda inconsistência, também da PFN, no mesmo levantamento (pág. 5 do Termo de Verificação Fiscal). Trata-se da CDA 30 6 05 003734-85, que em 2009, a PFN apresentava em R\$ 4.852.777,05, assim o vejamos na consulta on line, já em fase de apuração dos saldos do Refis da Crise, Lei nº 11.941/2009:

Neste ponto da sua Impugnação, a Interessada anexa tela de consulta ao sistema e-CAC - Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte, contendo o valor consolidado da dívida relativa à CDA de nº 30605003734-85, em 01/10/2009. Reproduzo os números constantes da tela anexada:

	Valores Atuais	Valores com Benefícios
Valor principal	R\$ 1.266.514,53	R\$ 1.266.514,53
Multa da Mora	R\$ 379.954,35	R\$ 0,00
Juros da Mora	R\$ 2.397.512,00	R\$ 1.318.631,60
Encargos Legais	R\$ 808.796,17	R\$ 0,00
Valor Total	R\$ 4.852.777,05	R\$ 2.585.146,13

Continua a Impugnante sua argumentação:

Pois bem, no quadro da PFN, Termo de Verificação Fiscal, pág. 5, a mesma inscrição, de nº 30 6 05 003734-85, aparece com o valor de R\$ 2.766.675,64, com uma inconsistência, também em favor da impugnante, de R\$ 2.086.101,41.

C D A - INSCRIÇÃO SIDA					
Nº da Inscrição	Principal	Multa	Juros de Mora	Encargo Legal	Total
3069500008829	70.834.189,97	10.967.843,05	193.331.375,88	55.026.681,78	330.160.090,68
3029800079986	12.608.663,45	0,00	33.181.567,79	9.158.046,24	54.948.277,48
3040400587373	15.705.744,23	0,00	9.010.385,46	4.943.225,93	29.659.355,62
3069800207509	4.025.420,42	0,00	10.579.643,64	2.921.012,81	17.526.076,87
3060500373485	1.266.514,53	379.954,35	659.094,16	461.112,60	2.766.675,64

Em resumo, em apenas duas inconsistências numéricas trazidas aos autos pela PFN como sendo os saldos de 31.12.2008, há uma diferença em favor da impugnante de R\$ 62.566.140,96 + R\$ 2.086.101,41 num total de R\$ 64.652.242,37, tanto no prejuízo fiscal (IRPJ) como na base negativa da CSL, de que se requer o necessário ajuste. Encerrado este capítulo, a demonstrar que os enganos são possíveis porque, afinal, a infalibilidade é apenas um dogma de fé, abre-se uma preliminar de esclarecimento.

III - DUAS ENTIDADES DISTINTAS

A Interessada inicia este ponto de sua Impugnação requerendo que "seja considerada não pertinente qualquer adjetivação, positiva ou negativa, à margem dos estritos parâmetros do lançamento", listando em seguida expressões utilizadas pelas autoridades fiscais no Termo de Verificação Fiscal que, no seu entender, são inadequadas ao processo administrativo fiscal.

Invoca a distinção entre as duas entidades (o Banesa e a entidade em liquidação extrajudicial) para alegar que as autoridades fiscais até poderiam, em homenagem ao direito de argumentar, adjetivar a "conduta anterior à decretação da liquidação extrajudicial/ falência", não podendo fazê-lo, todavia, em relação à entidade em liquidação e/ou à massa falida, "mesmo porque o Fisco, incluso os

seus procuradores, com todo o respeito, não seria(m) o tribunal competente à sua valoração".

Em favor do seu pedido, alude ainda a Impugnante ao artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.784/09 (O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração [...]: I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores [...]).

Conclui dizendo que "fica, portanto, o compromisso de, nesta Impugnação, manter-se o nível adequado ao DEVIDO PROCESSO LEGAL, rebatendo-se, tão-só pelo silêncio, as adjetivações não pertinentes".

Ainda sob o mesmo título da Impugnação ("DUAS ENTIDADES DISTINTAS"), a Interessada, a título do que denomina de "Preliminar de Esclarecimento", afirma que "esta Massa Falida é tão contribuinte como qualquer outro". Fundamenta sua assertiva no quanto disposto no artigo 60 da Lei nº 9.430/96, que determina a sujeição das entidades em liquidação extrajudicial ou em falência às normas de incidência aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

A partir do raciocínio exposto, propugna pela "igualdade fiscal com as demais empresas", "sem privilégios", "nem gravames".

IV - DA ATIVIDADE DO BANCO —» LIQUIDANDA EXTRAJUDICIAL —» MASSA FALIDA. ATIVIDADE NECESSÁRIA, USUAL, CONTRATUAL E NORMAL.

Sob o título acima exibido, a Impugnante envereda na defesa da dedutibilidade dos encargos financeiros incidentes sobre as dívidas fazendárias, mediante o manejo dos argumentos que abaixo se transcrevem na sua inteireza:

Enfrentemos, finalmente, a dedutibilidade dos encargos financeiros das contas de arrecadação, INSS e Receita Federal, não repassadas. Demonstrar-se-á, com todo o acatamento, que a atividade arrecadadora de tributos federais pelo BANCESA (anteriormente à liquidação extrajudicial/falência) era NECESSÁRIA, USUAL, CONTRATUAL E NORMAL. Antes, todavia, alguns esclarecimentos sobre a crise por que passou o sistema financeiro nacional, logo após a implantação do Plano Cruzado (1994), justamente quando o Banesa sofreu o processo de intervenção federal, com a decretação de sua liquidação extrajudicial, fevereiro de 1995, convertido em falência.

Era uma crise. Uma senhora-crise; a rigor, um cataclismo, a ponto de o Governo Federal, sob intensa pressão da economia em esfacelamento, ter-se visto na contingência de baixar um MP para socorrer globalmente o sistema, inclusos os depositantes. Trata-se da MP nº 1.779, de 3.11.1995, que criou o PROER. Tarde, contudo, para o Banesa que, mergulhado na crise da insolvência, sob intensa "corrida" de seus investidores, depositantes e clientes, já estava, desde fevereiro de 1995, em processo de liquidação extrajudicial.

Agora, passada a crise, ausentes os fatores que, naqueles dias amedrontaram a economia do pós-REAL, é muito fácil assacar toda a adjetivação possível contra os administradores de então. É bom que se diga que a impugnante não está aqui para defendê-los, mesmo porque já se demonstrou que uma coisa é a empresa de então; outra, bem diferente, a Massa Falida, tão-só um aglomerado de contas a pagar, dentro do possível, com os valores a realizar. Mas vale perguntar: o que é feito dos grandes conglomerados americanos na crise do "bolha imobiliária", dos últimos dois anos?

Sabe-se que banco algum suporta uma "corrida", um ataque especulativo. Bancos de porte mundial quebraram. No mundo inteiro. No Brasil, sim, também. Alguns foram absorvidos por outros grupos, mercê do esforço PROER, um programa que chegou tarde para o Bancesa. Quebrara antes.

A propósito de "desdemonizar" o setor, o registro do Banco Central, quando da implantação do PROER, disponível no seu site, matéria de novembro de 1995, plenamente atual (<http://www.bcb.gov.br/?PROER>):

O Brasil também está sujeito a esse redemoinho. É o efeito da globalização mexendo com a nossa realidade. Nosso país tem o maior e, provavelmente, o mais complexo sistema financeiro na América Latina, cujo desenvolvimento, nos últimos trinta anos, foi marcado pelo processo inflacionário. As reformas institucionais e as grandes mudanças legais e normativas nesse período foram determinadas em grande medida pelo processo de combate à inflação. O longo período de convivência com o processo inflacionário permitiu que ganhos proporcionados pelos passivos não remunerados, como os depósitos à vista e os recursos em trânsito, compensassem ineficiências administrativas e, até mesmo, concessões de crédito de liquidação duvidosa.

Na mesma publicação, o Banco Central nomeia a gênese da crise: «O longo período de convivência com o processo inflacionário». Afinal, não é normal que bancos quebrem a três por quatro. Pois quebraram. O Bancesa incluso. Seria a "quebra generalizada" a "normalidade" pretendida no lançamento impugnado? Diz o Banco Central (<http://www.bcb.gov.br/7PROER>):

Num universo com 265 bancos, com mais de 16 mil agências, 11 mil postos de atendimento adicionais (sem contar as caixas econômicas, com 1.800 agências - veja quadro abaixo), dezenas de bancos quebraram, gerando enormes custos financeiros e sociais.

O Banco Central refere dezenas de bancos quebrados. A rigor, dos bancos contemporâneos ao Bancesa, pode-se dizer, com algum exagero, que sobraram apenas o Bradesco, o Itaú, o BB e CEF. Normalidade? Sim! Uma normalidade muito estranha, mas "normal". Não é normal avançar o sinal vermelho; pelo

contrário, um ilícito de trânsito. Mas, à noite, na violência urbana, passou a ser "normal". Vejamos, na prática, a corrida ao caixa —: clientes, aplicadores e investidores, vorazmente ao caixa — este o motivo real da apropriação que, antes de ser indébita, dera-se ao sabor do desfalecimento dos recursos do caixa. Na corrida dos bancos é assim: quem aplicou, saca; quem deve, foge; clientes novos, nem pensar. Foram-se ao brejo o Nacional, o Econômico, o Mercantil, o Banfort, o Bancesa e muitos outros.

O BANCESA, como os demais bancos, inclusos os muitos que também quebraram, operava contas públicas, a rede bancária arrecadadora, mediante contrato: INSS e Receita Federal, assim o vejamos do ponto de vista da "normalidade" negocial:

A Lei nº 4.503, de 30.11.1964 dispôs:

Art 17. Fica o Poder Executivo autorizado a cometer a arrecadação das rendas federais a estabelecimentos bancários oficiais e privados, e, onde não houver estabelecimento bancário ou Exatoria Federal, às Agências do Departamento Nacional de Correios e Telégrafos.

A partir de 1967, a rede bancária nacional foi autorizada a arrecadar receitas federais, que até então eram pagas nas unidades da Secretaria da Receita Federal (Exatorias Federais). Em 1971 foi criado o "Documento Único de Arrecadação - DAU". Posteriormente, em 1974, o DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais, substituindo os diversos modelos de guias de pagamento até então existentes. Por isto mesmo, a atividade de arrecadar receitas federais passou a ser "usual" ao sistema bancário, incluso naturalmente o Bancesa, a partir da implantação da nova sistemática (1971).

Todos os contratos de arrecadação de receitas federais entre os bancos e o Tesouro Nacional referem, modelo padrão, expressamente a Lei nº 8.666 (Lei das Licitações), com a necessária previsão da mora, que, em face da previsão legal, há de ser entendida como "usual":

Art. 86. O atraso injustificado na execução do contrato sujeitará o contratado à multa de mora, na forma prevista no instrumento convocatório ou no contrato. (Lei nº 8.666/93)

O contrato do Bancesa com a Receita Federal refere expressamente em seu cabeçalho:

(...) celebram um contrato de prestação de serviços pelo Banco, de arrecadação de receitas federais por DARF, e sua respectiva prestação de contas, com fundamento na Lei 8.666, de 21/06/93

(...)

No mesmo molde, o contrato com o INSS:

Contrato do INSS: «Cláusula X. É vedada a retenção da arrecadação além dos prazos estabelecidos na cláusula IX. A ocorrência desta infração sujeitará o BANCO a pagamento ao INSS de multa de seis por cento ao mês "pro rata tempore", limitada a trinta por cento, mais juros de doze por cento a.a., também na forma "pro rata tempore" sobre o valor atualizado monetariamente pela taxa média do OVERNIGHT.»

Contrato do MF/SRF: «Cláusula Oitava. Penalidades.

Fica o Banco, por infração de qualquer cláusula deste contrato, sujeito às penalidades previstas na legislação mencionada no caput da Cláusula Terceira" (Portaria MF 604/92 c/c Portaria MF 680/92 e IN SRF122/92).»

O INSS e o MF/SRF, aplicaram a multa moratória:

INSS: Multa de mora: R\$ 33.225.321,16 MF/SRF: Multa de mora: R\$ 9.386.044,08

O encargo moratório — porque usual e contratual — é dedutível, assim o vejamos, Parecer Normativo nº 50/76:

EMENTA - É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que obrigue o representante comercial, o mandatário ou o comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias.

1. Objetiva-se esclarecer se a legislação do imposto de renda admite a dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante

comercial, mandatário ou comissário mercantil nos casos em que não consigam promover a venda de determinada cota de produtos, a que se obrigaram contratualmente.

2. O critério básico para saber da dedutibilidade de tal despesa consiste em aferir a sua necessidade para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, conforme dispõe o art. 162 do Regulamento do Imposto de Renda, in verbis:

"Art. 162. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações ou operações ou atividade da empresa". (Grifo nosso)

3. Ora, o encargo em apreço resulta de uma garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria, cuja estimativa é, evidentemente, fator indispensável a qualquer programação industrial tecnicamente aceitável. A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.

4. Por outro lado, cumpre reconhecer que é freqüente encontrar-se em contratos da espécie a existência de cláusulas semelhantes, quer sob a forma de multa pecuniária, quer estipulando a obrigatoriedade de aquisição de quantidades mínimas de mercadorias.

Em face do exposto, é de concluir que o dispêndio analisado satisfaz aos requisitos de necessidade e normalidade previstos no art. 162 do Regulamento do Imposto de Renda/75, devendo, por isso mesmo, ser admissível como despesa operacional para efeito de apuração do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda.

6. Ademais, ressalte-se que a dedução do encargo não provocará efeitos lesivos aos interesses da Fazenda Nacional, considerada a arrecadação global do tributo, porquanto a redução do lucro operacional de uma pessoa jurídica implicará a contrapartida de acréscimo do valor correspondente ao lucro real da empresa beneficiária.

7. Por derradeiro, cabe lembrar que a remuneração de representante comercial somente será considerada legalmente como tal - e, por conseguinte, como despesa operacional - quando o mediador estiver devidamente registrado no Conselho Regional dos Representantes Comerciais (art. 5o da Lei nº 4.886, de 09/12/65).

À consideração superior.

Os encargos ao INSS e MF/SRF, dedutíveis porque contratuais — e normais —, assim esclarece a jurisprudência:

TÍTULO: ACÓRDÃO 108-08.442

ÓRGÃO: 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES - 8a CÂMARA

DECISÃO:

1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-08.442 em 11.08.2005 IRPJ e OUTROS - EXS.: 1995 e 1996

IRPJ - PRELIMINAR - NULIDADE - REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. NÃO SE VISLUMBRANDO QUALQUER IRREGULARIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO E TENDO SIDO RESPEITADO O DIREITO À AMPLA DEFESA NOS AUTOS, NÃO HÁ DE SE ACOLHER A PRELIMINAR SUSCITADA. COM RELAÇÃO À REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA, FICA COMPROVADO NOS AUTOS QUE A CONTRIBUINTE NÃO PREENCHEU OS REQUISITOS DO ART. 16, 111, IV E §1º, DO DECRETO 70.235/1972, QUE REGULA O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, LOGO, NÃO VISLUMBRA TAL DIREITO.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DAS RECEITAS. Legítima a exigência embasada em informações prestadas pelos tomadores dos serviços quando o prestador não logra comprovar o reconhecimento da receita correspondente.

IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS NECESSÁRIOS - MULTA CONTRATUAL. Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual quando o objeto do contrato de prestação de serviços não foi executado.

IRPJ GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS Merece ser ajustada a glosa de compensação de prejuízos na proporção da matéria exonerada da exigência fiscal.

TAXA DE JUROS - SELIC - APLICABILIDADE. É legítima a cobrança de juros calculada com base na SELIC, prescrita em lei e autorizada pelo art 161, §1º, do CTN, admitindo a fixação de juros superiores a 1% ao mês, se contida em lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS.COFINS e IRRF - A tributação reflexa deve Ser mantida devido à estreita relação de causa e efeito existente, uma vez julgada subsistente a imposição por omissão de receitas no âmbito do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - A exigência deve ser mantida em razão da decisão matriz de IRPJ, que manteve a exigência sobre omissão de receita. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido.

Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente, e, no mérito, igualmente por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência com base na glosa da multa da rescisão contratual.

DORIVAL PADOVAN - PRESIDENTE

PUBLICADO NO DOU EM 11.12.2006 RELATOR LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA RECORRENTE: HOTEL NOVO MUNDO LTDA. RECORRIDA: 3* TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I DATA DE DECISÃO: 11/08/2005 DATA DE PUBLICAÇÃO: 11/12/2006

E mais:

1º Conselho de Contribuintes / 1a Câmara / ACÓRDÃO 10196.327 em 13.09.2007. IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1996e 1997

DESPESA FINANCEIRA. MULTA CONTRATUAL Apresentados os contratos que prevêm a incidência da multa, bem como os documentos que demonstram que a interessada incorreu na despesa lançada a resultado, não procede a glosa. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para: I) quanto ao item 2 do Auto de Infração, cancelar o lançamento em relação à variação monetária ativa do saldo da conta do mútuo; e II) quanto ao item 3 do Auto de Infração, restabelecer a dedução das despesas financeiras. Antonio José Praga de Souza - Presidente. Publicado no DOU em: 12.03.2008 Relator: Sandra Maria Faroni "

Finalmente, o disposto no parágrafo único do art 4o da Lei nº11.941/2009:

Art. 4º. Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1o do art. 3o da Lei no 9.964, 10 de abril de 2000, no § 2o do art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 1o do art. 1o da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.

(...)

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei.

Não faria sentido, contábil ou fiscal, a lei superveniente (11.941) mencionasse inclusão/exclusão se a empresa não tivesse antes reconhecido a dívida pelo seu total e, ao mesmo tempo, considerado dedutíveis os seus acréscimos. Dedutíveis porque contratuais. (Algo que decorre do usual e do contratual, evidentemente é necessário). Agora, com a dispensa dos acréscimos, seria o caso de computá-los ao lucro real, hipótese prevista no parágrafo acima, para ter algum sentido lógico dispensar essa inclusão. Se a empresa acaso fosse obrigada a incluir os acréscimos, o parágrafo acima estaria solto no ar. Só faz sentido se tiver reconhecido a dívida, com os seus acréscimos, sem refletir no lucro real. Se fosse obrigatório incluí-los, a lei determinaria a não-inclusão. Em resumo: atividade usual, contratual e necessária, sob o alcance do art 4o, parágrafo único da Lei

11.941/2009.

A rigor, pela legislação do PROER, já era assim: a dedutibilidade dos prejuízos incorporados, via ágio, apenas com a limitação dos 30%:

Art. 236. Na hipótese de incorporação, aplica-se às instituições financeiras participantes do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional o seguinte tratamento tributário (Lei nº 9.710, de 1998, art. 2º):

(...)

II - as instituições Incorporadoras poderão registrar como ágio, na aquisição do investimento, a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial da participação societária adquirida;

(...)

IV - após a incorporação, o ágio a que se refere o inciso II, registrado contabilmente, poderá ser amortizado, observado o disposto no inciso seguinte;

V - para efeitos de determinação do lucro real, a soma do ágio amortizado com o valor compensado dos prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores não poderá exceder, em cada período de apuração, a trinta por cento do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação aplicável (...) (Regulamento do Imposto de Renda, Dec. 3.000/99)

V— DA DEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS FINANCEIROS, QUANDO ORIUNDOS DE TRIBUTOS NA CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO E DA DEDUTIBILIDADE DOS

Causa desconforto constatar que o lançamento impugnado está no sentido contrário à história da dedutibilidade dos encargos financeiros. Nunca, em tempo algum, perante o Imposto de Renda, os encargos financeiros dos empréstimos bancários, contratos e tudo o mais, deixaram de ser dedutíveis. Já jé^^ os encargos fiscais, não. Houve época em que os tributos em geral só seriam dedutíveis, não quando incorridos, mas quando efetivamente pagos, em regime de caixa; no mesmo sentido, os seus encargos.

Qualquer razão de ordem moral — ou criminal — que se queira trazer ao critério adotado pelo lançamento impugnado de considerar não-dedutíveis os encargos financeiros dos valores não repassados e, de outra margem, considerar dedutíveis os mesmos encargos quando oriundos de tributos não recolhidos, é o mesmo que colocar em segundo plano a obrigação tributária em prol da obrigação contratual.

Há de se ter em conta que dentre as 17 execuções fiscais, quadro de pág. 5 do Termo de Verificação Fiscal, em que a impugnante figura, não como contratante inadimplente, mas como contribuinte e sujeito passivo, algumas referem-se ao IR-Fonte, cujo não-recolhimento tipifica-se no mesmo padrão do não-repasse das verbas contratuais, isto é: apropriação indébita, no campo penal. Independentemente de valores morais (ou penais) a discutir, a lei fiscal não faz distinção: encargos financeiros são dedutíveis, tanto os contratuais como os tributários. Sim, o agente do lançamento acatou os tributários, mas engasgou os contratuais.

E quem disse que os débitos em favor do INSS e da PFN não são tributários? Se não o forem, serão, naturalmente, quirografários, ao fim da fila, espantosamente um "tiro no pé", garantindo, absurdo dos absurdos, que a Massa Falida peça de volta o que recolheu à frente dos demais — hipótese que se menciona apenas em respeito ao direito de argumentar.

O fato é que em ambas as CDA 's, INSS e PFN, as garantias de preferência foram requeridas precisamente pela condição "tributária" dos débitos, assim o vejamos neste fragmento: O INSS, na Impugnação de Valor, Vara de Falências, processo 2002.02.35154-8, exigiu para os seus créditos as garantias do CTN, in verbis:

Fica, pois, prequestionada para fins de possível Recurso Especial, caso sejam afrontados os artigos 26, do Decreto-lei 7.661/45, o art. 1º e seu §1º, do Decreto-lei 858/69, no §4º da lei 6.830/80 e arts. 186/188 do Código Tributário Nacional

(Eis as indicações dos artigos do CTN, citados, com destaque à EXPRESSÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO):

Art. 186. O crédito tributário.../ I - o crédito tributário.../ III - a multa tributária.../

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário... / Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários.../ §1º Contestado o crédito tributário.../

Um absurdo, pois, autêntica teoria do "Venha a nós o Vosso reino...", que se diga sejam tributários os débitos apenas na hora de cobrá-los com todas as garantias e preferências que o CTN garante aos créditos tributários, mas que se lhe negue essa condição na hora de deduzir os encargos. Coerência? A léguas! Em resumo, os encargos contratuais são dedutíveis porque, afinal de contas decorrem de operação normal, necessária, legítima e previsível em sua inadimplência —, tanto assim que todas as cláusulas foram previstas nos respectivos contratos. Sim, a inadimplência também é contratual.

VI - DOS VALORES COM MAIS DE CINCO ANOS

Os encargos financeiros, tanto os contratuais como os tributários, foram objeto de contestação perante a Justiça Federal justo porque a PFN queria recebê-los como se inexistissem a Lei de Falências que manda afastá-los, de sorte que não podia, princípio da coerência, reconhecê-los ao mesmo tempo em que os contestava. O débito perante a PFN foi objeto do Embargo A Execução, processo nº 95.13783-6. Os embargos em referência, à época (processo de 1995), geravam a suspensão da exigibilidade, redação primitiva do art. 739 do Código do Processo Civil:

Art. 739. O juiz rejeitará liminarmente os embargos:

(...)

§ 1º Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo. (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994) (Revogado pela Lei nº 11.382, de 2006)

Independentemente da suspensão da exequibilidade, a contestação dos acréscimos financeiros, em 1995, através dos Embargos à Execução, processo nº 95.13783-6, impedia, por coerência, que a embargante lançasse uma despesa que contestava. E, se acaso, o princípio da coerência não fosse suficiente, a lei 8.981/95 também o impedia:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Em suma, presentes os embargos (art. 739, § 1o, do CPC, na redação em vigor em 1995, à data dos embargos), a embargante não podia, por força da lei acima transcrita, reconhecer o valor pretendido pelo Fisco. O processo nº 95.13783-6, dos embargos em referência, transitou em julgado em 04.11.2003, consoante certidão da Justiça Federal, apresentada aos senhores Auditores e anexa a este processo.

Quanto ao crédito pretendido pelo INSS, a mesma suspensão, independente de depósito, na forma do art. 41, § 1o, da Lei nº 8.981/95, combinado com o art. 739, § 1o, do CPC então vigente, gerando o mesmo impedimento, Processo nº 96.0039458-

0, 9a Vara Federal no Ceará. A sua atualização contábil em 31.12.2008 implicou tão-só ajuste de com os saldos do INSS, o que se confirma o pedido de desistência (também apresentado aos senhores auditores, e anexo a este processo) no prazo legal, 01.03.2010, na forma da Portaria Conjunta PFN/SRFB nº 13/2009.

VII- CONCLUSÃO E PEDIDO

A divergência entre os valores encontrados pela impugnante com os valores encontrados pela PFN é real, mas infinitamente menor que o indicado na pág. 6 do Termo de Verificação Fiscal, havendo, pois de se lhe abater as inconsistências numéricas cometidas pela PFN, no valor de R\$ 62.566.140,96, vide 12 desta impugnação.

Os encargos financeiros, dos últimos cinco anos, das dívidas contratuais, são legítimos porque se revestem da necessidade, usualidade e normalidade. Em suma, contratuais, e assim cobertas pela doutrina e jurisprudência. E, afinal, cobrados em processo de execução sob a égide da lei tributária, o Código Tributário Nacional.

Os encargos financeiros, dos últimos cinco anos, das dívidas tributárias, na condição de sujeito passivo, são dedutíveis, tanto assim que o lançamento assim as reconhece (págs. 18/19 do Termo de Verificação Fiscal).

Os encargos financeiros de ambas as contas, contratuais e tributárias, com mais de cinco anos, e que não vinham sendo lançadas em face do impedimento de lançá-las, são igualmente legítimas e dedutíveis, sob pena de negarem-se as razões legais de não-lançar algo que estava suspenso judicialmente.

Em face das razões expostas, requer seja esta impugnação recebida em seu efeito suspensivo, dando-se-lhe o provimento.

Às fls. 314/316 dos autos, figura o Ofício PFN/CE nº 4295/2010, de 06 de dezembro de 2010, endereçado à Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza, e por esta despachado para as devidas providências, no qual o Procurador Oficiante faz constar o que se segue.

Pelo presente, comunicamos a V. Senhoria decisão judicial proferida pelo MM. Juiz Federal da 9a. Vara da SJCE, nos autos do Processo de Execução Fiscal nº. 0002928-68.1995.4.05.8100 e apensos (fls. 1663/1776), reputando válida a glosa realizada pela Receita Federal do Brasil (Termo de Verificação Fiscal — PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº. 10380.722351/2010-81), referente a apuração pela Massa Falida do "BANCESA" (Dezembro de 2008), de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas de CSLL), restando prejudicado, por conseguinte, o reexame da matéria, na esfera administrativa, por esta Delegacia de Julgamento.

Com efeito, restou consignado às fls. 1760/1761:

"Outro equívoco da Massa Falida do Bancesa foi identificado pela Receita Federal, quando glosou a utilização dos prejuízos fiscais para fins de abatimento dos juros de mora. (Para os pagamentos à vista, a Lei 11941/2009 autorizou um abatimento de 45% dos juros de mora e autorizou a liquidação desses valores "com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios", "mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% e 9%, respectivamente").

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1273/1295), foi constatado que o prejuízo fiscal apresentado pela Massa Falida do Bancesa, relativo ao ano de 2008, no montante de R\$ 701.903.121,00, seria incompatível com a situação superavitária que, até então, embora em processo falimentar, vinha sendo apresentada pela empresa nos últimos exercícios. Em sua defesa, a Massa Falida do Bancesa alegou que somente passou a contabilizar os referidos prejuízos fiscais a partir de 2008 em razão de as dívidas estarem "sub judice". Sustentou também que a inclusão dos referidos valores em sua contabilidade ocorreu para que pudesse gozar dos benefícios da Lei 11.941/2009. Curiosamente, a Massa Falida incluiu as referidas dívidas como prejuízo fiscal, mas, no momento de confessar o débito e aderir ao "Novo Refis", unilateralmente as excluiu do cálculo, defendendo que eram indevidas.

A Receita Federal, no referido Termo de Verificação Fiscal, detectou claramente a incoerência do método adotado pela Massa Falida. Afinal, a pretensão da Massa "faz rebuscar os recursos financeiros para a liquidação da dívida nas entranhas de sua própria dívida, quando alega possuir montante de PREJUÍZO FISCAL e de BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL em cifras além daquilo que deve à Fazenda Nacional, dado que reivindica os descontos da Lei referida" (fls. 1280).

Além disso, a Receita Federal apresentou várias justificações bastante plausíveis para glosar os valores dos supostos prejuízos fiscais apresentados pela Massa Falida. Baseou-se na idéia de que os recursos que o Bancesa arrecadou de terceiros (contribuintes) para posterior repasse ao Tesouro Nacional não constituíam "Receita Própria" do Agente Arrecadador, já que este era o mero depositário daqueles recursos. Assim, o não repasse daquele numerário para o caixa do Tesouro não teria o condão de transformar a natureza da dívida para torná-la dedutível para fins tributários. Com razão, a Receita Federal sustentou que os valores recebidos do público e não repassados ao Tesouro não seriam despesas operacionais (ou não-operacionais); logo, não seriam verbas hábeis a se qualificarem como dedutíveis na apuração do Lucro Real. Nesse ponto, portanto, tenho por válida a glosa realizada no Termo de Verificação Fiscal já mencionado.

Como se observa, toda a engenharia jurídica e contábil promovida pela Massa Falida não passou de uma tentativa frustrada de quitar unilateralmente a dívida fazendária, sem que fossem respeitadas algumas regras básicas do procedimento fiscal e da legislação aplicável. Se a Massa Falida do Bancesa tem interesse em se beneficiar das vantagens concedidas pela Lei 11.941/2009, deve respeitar todas as regras estabelecidas naquele programa e não apenas aquelas que lhe convêm".

No dispositivo final da decisão, proclamou o MM. Juiz Federal que "os valores dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL serão aqueles indicados pela Receita Federal para o exercício findo em 31/12/2008, no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL — CONSTATAÇÃO, juntado aos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional".

Ressalte-se, outrossim, que a Massa Falida do BANCESA recorreu da mencionada decisão através da interposição de Agravo de Instrumento junto ao Tribunal Regional Federal da 5a. Região — TRF5 (AGTR 111.399-CE — consulta processual em anexo).

O Procurador Oficiante fez acompanhar seu expediente de cópia da Decisão Interlocutória a que faz menção, a qual se encontra anexada às fls. 317/430 dos autos.

É o Relatório.

A DRJ manteve em PARTE os lançamentos, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008

PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL COM O MESMO OBJETO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESISTÊNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

O acesso ao processo administrativo é uma garantia fundamental consagrada na Constituição Federal, à qual somente o seu titular pode renunciar. Nesses termos, não configura desistência do processo administrativo a propositura, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de execução fiscal contra o contribuinte, ainda que o objeto do processo administrativo esteja abrangido pela execução fiscal.

DECISÃO INCIDENTAL NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DO EFEITO DA COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO COM O MESMO OBJETO.

Questão decidida incidentalmente no bojo da execução fiscal, sem amparo dos efeitos da coisa julgada material, em relação à qual exista processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, não caracteriza a concomitância de processos judicial e administrativo com o mesmo objeto.

DECISÃO INCIDENTAL NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL. DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO MATERIAL DAS RELAÇÕES JURÍDICAS REGULADAS PELA DECISÃO. INOCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO COM O MESMO OBJETO.

Havendo a Autoridade Judiciária delimitado o âmbito material de incidência da decisão proferida na execução fiscal, não há que se falar em concomitância de processos judicial e administrativo com o mesmo objeto, quando o âmbito material de incidência da decisão prolatada no segundo é mais amplo do que aquele ao qual a Autoridade Judiciária restringiu os efeitos da sua própria decisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADJETIVAÇÕES

LANÇADORAS. SITUAÇÃO JURÍDICA DA MASSA FALIDA. IRRELEVÂNCIA PARA A CONVICÇÃO DO JULGADOR.

São de nenhum valor, para a formação da convicção do Julgador Administrativo, as considerações de ordem subjetiva atribuíveis às autoridades responsáveis pelos lançamentos impugnados (exceto na eventualidade de infrações em que o elemento subjetivo integre o tipo tributário), bem como a específica situação jurídica da Interessada (massa falida).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE

DOS RECURSOS ARRECADADOS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DAS DESPESAS. INADMISSÃO.

O fato de a PFN haver informado a maior os encargos incidentes sobre as dívidas cobradas da Interessada não torna dedutíveis os valores que excederam as despesas efetivamente incorridas, segundo o regime de competência dos exercícios, mormente quando a própria Interessada se mostra conhecedora do equívoco cometido pela Procuradoria.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NA UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO GERADO PELOS ENCARGOS PARA PAGAMENTO DA PRÓPRIA DÍVIDA. IMPROCEDÊNCIA.

É irrelevante, para a caracterização da dedutibilidade (ou não) dos encargos por inadimplemento de contrato de arrecadação de tributos/contribuições, o fato de a Interessada haver aproveitado, sob os auspícios da legislação pertinente, o prejuízo gerado por esses encargos para amortizar juros de mora relativos à dívida que ensejou os mesmos encargos.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. DESPESAS OPERACIONAIS. CARACTERIZAÇÃO, EM TESE.

Os encargos pelo descumprimento de contrato de arrecadação de recursos junto ao público constituem um risco inerente a essa específica atividade (são, então, necessários), além de estarem padronizados nos respectivos instrumentos contratuais (são, então, usuais e normais), razões por que se inserem, em tese, no conceito de despesas operacionais adotado pela legislação do IRPJ e da CSLL. Assim, o só fato de serem contratuais esses encargos não tem o condão de determinar sua indedutibilidade. Para glosar os encargos contratuais deduzidos, há de se perquirir, no caso concreto, se foram desatendidos os requisitos legais da necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA ENTRE AMBOS. INEXISTÊNCIA.

O montante constituído pelos tributos e contribuições arrecadados do público está intimamente ligado à relação tributária, em que o agente arrecadador funciona como uma espécie de intermediário entre o contribuinte e o Fisco. Já os encargos contratuais não têm qualquer ligação com a relação tributária. Trata-se, no sentido mais puro, de uma relação bilateral entre o agente arrecadador e o Órgão Público que o contratou. São, portanto, duas dívidas que não são acessórias uma da outra. A dívida "principal" não afeta a dívida resultante do não cumprimento dos encargos contratuais. Dessa forma, eventual indedutibilidade da primeira não pode se comunicar à segunda.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. AFERIÇÃO DA SUA DEDUTIBILIDADE. COMUNICAÇÃO DE EVENTUAL INDEDUTIBILIDADE AOS ENCARGOS DECORRENTES DA FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. IMPROPRIEDADE.

O montante constituído pelos tributos e contribuições arrecadados do público para posterior repasse ao Órgão contratante não configura despesa do agente arrecadador, uma vez que é registrado contabilmente como obrigação, cuja liquidação não reduz o resultado do exercício. Não constituindo despesa, os tributos/contribuições arrecadados do público não detêm (ou deixam de deter) o atributo da indedutibilidade. À míngua desse atributo, não podem comunicá-lo à dívida relativa aos encargos contratuais.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ANALOGIA COM EMPRESA QUE TOMA E REPASSA EMPRÉSTIMO BANCÁRIO A TERCEIROS. IMPROPRIEDADE.

É impróprio assemelhar os encargos dos juros incidentes sobre empréstimo que uma empresa não-financeira contrata para o usufruto de outra empresa com os encargos assumidos por um banco em razão de descumprimento de cláusula de contrato de prestação de serviços de arrecadação de recursos públicos. No primeiro caso, os encargos não guardam qualquer relação com a atividade operacional da mutuária, seja na condição de despesas necessárias ao desempenho dessa atividade ou à manutenção da respectiva fonte produtora, seja na condição de dispêndios referentes a riscos típicos da atividade própria da empresa. No segundo caso, os encargos assumidos pela contratada do Poder Público são próprios da atividade de qualquer agente arrecadador porque representam os riscos inerentes a essa atividade. Daí sua natureza operacional.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NO PREJUÍZO CAUSADO À FAZENDA NACIONAL. IMPROCEDÊNCIA.

É de todo irrelevante, para a caracterização da dedutibilidade (ou indedutibilidade) dos encargos decorrentes do inadimplemento de cláusula de contrato de arrecadação de recursos públicos, os eventuais prejuízos (ou a duplicidade destes) infligidos ao Tesouro Nacional pelo agente arrecadador, porque essa circunstância fática não integra o tipo legal que estabelece as regras de dedutibilidade de despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NA INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

A inobservância do regime de competência na apropriação das despesas relativas aos encargos por descumprimento de contrato de arrecadação e repasse de recursos públicos não pode, por si só, ser óbice à dedução dos encargos contratuais, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, se os próprios autuantes admitiram a dedução dos encargos relativos à dívida de natureza tributária (impostos e contribuições devidos pela Interessada na qualidade de sujeito passivo), incorridos nos cinco anos que antecederam a apuração do resultado, em razão de não se ter operado a preclusão temporal. Estando também estes últimos encargos sujeitos à observância do regime de competência dos exercícios, uma vez admitida a sua dedução para o período quinquenal mencionado, igual tratamento deve ser dispensado aos encargos de natureza contratual.

ENCARGOS CONTRATUAIS. CLÁUSULA PENAL MORATÓRIA.
DEDUTIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A jurisprudência administrativa, de primeira e segunda instâncias, é convergente no sentido de admitir, como dedutíveis do lucro líquido do exercício, para o fim de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os encargos de natureza contratual, ainda que constituam cláusula penal moratória (não-condenatória).

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI 11.941/2009. IMPROCEDÊNCIA.

A disposição contida no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009 tem o alcance tão-somente de excluir da incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins a parcela da dívida "perdoada" em razão de outros dispositivos da mesma Lei. Ou seja, restringe-se a excluir da tributação a receita representada pela recuperação da despesa consistente na parcela "perdoada" da dívida. E só. O dispositivo legal invocado não disciplina a natureza (dedutível ou indedutível) das despesas referentes aos encargos dos quais uma parcela está sendo perdoada por outros dispositivos da mesma Lei. A regulação da matéria da dedutibilidade de despesas continuou afeta às normas que cuidam especificamente do assunto.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE NAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DETERMINANTES DA FALTA DE REPASSE. INDEDUTIBILIDADE.

Se o incorrimento dos encargos não pode ser atribuído a eventos intrinsecamente associados à atividade de arrecadação e repasse de recursos a terceiros - como o seriam, por exemplo, falhas humanas ou eletrônicas compatíveis com a quantidade e a complexidade dos procedimentos envolvidos na atividade - mas, ao contrário, deuse em razão de a Interessada haver se apropriado intencional e conscientemente dos valores arrecadados do público, restam afastados os atributos da necessidade, normalidade e usualidade dos encargos, exigidos pela legislação tributária para conferir dedutibilidade às despesas operacionais.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA NO ARTIGO 236 DO RIR/1999. IMPROCEDÊNCIA.

As normas contidas no caput do artigo 236 do RIR/1999 e seus incisos cuidam de compensação de prejuízos fiscais, e não de dedução de despesas operacionais. Por conseguinte, não se prestam à caracterização da dedutibilidade dos encargos incorridos por conta da inexecução do contrato de agente arrecadador. Nos lançamentos impugnados, não foi apurada nenhuma infração atinente à compensação de prejuízos fiscais (ou de bases de cálculo negativas da CSLL).

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA EM ANALOGIA COM O IRRF. IMPROCEDÊNCIA.

A dedutibilidade dos encargos moratórios de natureza fiscal (como o são os incidentes sobre IRRF não-recolhido tempestivamente) é expressamente admitida por uma norma tributária especial. Dessa maneira, não há que submetê-los ao

escrutínio das regras gerais de dedutibilidade (artigo 299 do RIR/1999) mas tão-somente que aplicar a disposição especial contida no § 5º, do artigo 344, do RIR/1999.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA EM PRETENZA NATUREZA TRIBUTÁRIA DOS ENCARGOS. IMPROCEDÊNCIA.

Fogem inteiramente do objeto do processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários da União os procedimentos adotados pela PFN na execução das dívidas que ensejaram os encargos tidos por indedutíveis nos lançamentos impugnados. Se, na execução fiscal, a PFN invocou a natureza tributária das dívidas ou foi desrespeitada a ordem de preferência entre os credores da massa falida, não há que se cogitar de qualquer reflexo sobre o julgamento da dedutibilidade dos encargos na apuração do IRPJ e da CSLL. Para o deslinde do litígio apreciado, o que importa saber é se, no âmbito dos autos do processo administrativo fiscal, restou demonstrada a natureza não-tributária dos encargos contratuais devidos pela Interessada.

DESPESAS COM ENCARGOS DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE. LIMITAÇÃO TEMPORAL.

A apropriação retardada de despesas, desde que não correspondam a períodos já alcançados pela decadência, ou cujos resultados já estejam tacitamente homologados (art. 150 do CTN), não tem a dedutibilidade prejudicada. Até porque o retardamento na apropriação de despesas ou custos prejudica a empresa e, salvo casos especiais de burla ao limite na compensação de prejuízos, provoca antecipação dos tributos incidentes.

DESPESAS COM ENCARGOS DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITOTRIBUTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.

Uma vez ajuizada a execução fiscal, não cabe mais falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A oposição de embargos pode ensejar a suspensão dos atos executórios da dívida (enquanto vigorou o revogado § 1º, do artigo 739, do CPC, esse efeito suspensivo era automático) mas não tem o condão de suspender a exigibilidade do respectivo crédito tributário. O atributo da exigibilidade do crédito tributário precede o ajuizamento da execução fiscal, constituindo mesmo condição para esta. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são aquelas arroladas exaustivamente no artigo 151 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2008 TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário de fls. 586/651 a este CARF, repisando os mesmos argumentos trazidos anteriormente na impugnação.

É o Relatório

A DRJ manteve em PARTE os lançamentos, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008

PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL COM O MESMO OBJETO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESISTÊNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

O acesso ao processo administrativo é uma garantia fundamental consagrada na Constituição Federal, à qual somente o seu titular pode renunciar. Nesses termos, não configura desistência do processo administrativo a propositura, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de execução fiscal contra o contribuinte, ainda que o objeto do processo administrativo esteja abrangido pela execução fiscal.

DECISÃO INCIDENTAL NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DO EFEITO DA COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO COM O MESMO OBJETO.

Questão decidida incidentalmente no bojo da execução fiscal, sem amparo dos efeitos da coisa julgada material, em relação à qual exista processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, não caracteriza a concomitância de processos judicial e administrativo com o mesmo objeto.

DECISÃO INCIDENTAL NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL. DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO MATERIAL DAS RELAÇÕES JURÍDICAS REGULADAS PELA DECISÃO. INOCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO COM O MESMO OBJETO.

Havendo a Autoridade Judiciária delimitado o âmbito material de incidência da decisão proferida na execução fiscal, não há que se falar em concomitância de processos judicial e administrativo com o mesmo objeto, quando o âmbito material de incidência da decisão prolatada no segundo é mais amplo do que aquele ao qual a Autoridade Judiciária restringiu os efeitos da sua própria decisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADJETIVAÇÕES

LANÇADORAS. SITUAÇÃO JURÍDICA DA MASSA FALIDA. IRRELEVÂNCIA PARA A CONVICÇÃO DO JULGADOR.

São de nenhum valor, para a formação da convicção do Julgador Administrativo, as considerações de ordem subjetiva atribuíveis às autoridades responsáveis pelos lançamentos impugnados (exceto na eventualidade de infrações em que o elemento subjetivo integre o tipo tributário), bem como a específica situação jurídica da Interessada (massa falida).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DAS DESPESAS. INADMISSÃO.

O fato de a PFN haver informado a maior os encargos incidentes sobre as dívidas cobradas da Interessada não torna dedutíveis os valores que excederam as despesas efetivamente incorridas, segundo o regime de competência dos exercícios, mormente quando a própria Interessada se mostra conhecedora do equívoco cometido pela Procuradoria.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NA UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO GERADO PELOS ENCARGOS PARA PAGAMENTO DA PRÓPRIA DÍVIDA. IMPROCEDÊNCIA.

É irrelevante, para a caracterização da dedutibilidade (ou não) dos encargos por inadimplemento de contrato de arrecadação de tributos/contribuições, o fato de a Interessada haver aproveitado, sob os auspícios da legislação pertinente, o prejuízo gerado por esses encargos para amortizar juros de mora relativos à dívida que ensejou os mesmos encargos.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. DESPESAS OPERACIONAIS. CARACTERIZAÇÃO, EM TESE.

Os encargos pelo descumprimento de contrato de arrecadação de recursos junto ao público constituem um risco inerente a essa específica atividade (são, então, necessários), além de estarem padronizados nos respectivos instrumentos contratuais (são, então, usuais e normais), razões por que se inserem, em tese, no conceito de despesas operacionais adotado pela legislação do IRPJ e da CSLL. Assim, o só fato de serem contratuais esses encargos não tem o condão de determinar sua indedutibilidade. Para glosar os encargos contratuais deduzidos, há de se perquirir, no caso concreto, se foram desatendidos os requisitos legais da necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. ENCARGOS CONTRATUAIS POR FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA ENTRE AMBOS. INEXISTÊNCIA.

O montante constituído pelos tributos e contribuições arrecadados do público está intimamente ligado à relação tributária, em que o agente arrecadador funciona como uma espécie de intermediário entre o contribuinte e o Fisco. Já os encargos contratuais não têm qualquer ligação com a relação tributária. Trata-se, no sentido mais puro, de uma relação bilateral entre o agente arrecadador e o Órgão Público que o contratou. São, portanto, duas dívidas que não são acessórias uma da outra. A dívida "principal" não afeta a dívida resultante do não cumprimento dos encargos contratuais. Dessa forma, eventual indedutibilidade da primeira não pode se comunicar à segunda.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. AFERIÇÃO DA SUA DEDUTIBILIDADE. COMUNICAÇÃO DE EVENTUAL INDEDUTIBILIDADE AOS ENCARGOS DECORRENTES DA FALTA DE REPASSE DOS RECURSOS ARRECADADOS. IMPROPRIEDADE.

O montante constituído pelos tributos e contribuições arrecadados do público para posterior repasse ao Órgão contratante não configura despesa do agente arrecadador, uma vez que é registrado contabilmente como obrigação, cuja liquidação não reduz

o resultado do exercício. Não constituindo despesa, os tributos/contribuições arrecadados do público não detêm (ou deixam de deter) o atributo da indedutibilidade. À míngua desse atributo, não podem comunicá-lo à dívida relativa aos encargos contratuais.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ANALOGIA COM EMPRESA QUE TOMA E REPASSA EMPRÉSTIMO BANCÁRIO A TERCEIROS. IMPROPRIEDADE.

É impróprio assemelhar os encargos dos juros incidentes sobre empréstimo que uma empresa não-financeira contrata para o usufruto de outra empresa com os encargos assumidos por um banco em razão de descumprimento de cláusula de contrato de prestação de serviços de arrecadação de recursos públicos. No primeiro caso, os encargos não guardam qualquer relação com a atividade operacional da mutuária, seja na condição de despesas necessárias ao desempenho dessa atividade ou à manutenção da respectiva fonte produtora, seja na condição de dispêndios referentes a riscos típicos da atividade própria da empresa. No segundo caso, os encargos assumidos pela contratada do Poder Público são próprios da atividade de qualquer agente arrecadador porque representam os riscos inerentes a essa atividade. Daí sua natureza operacional.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NO PREJUÍZO CAUSADO À FAZENDA NACIONAL. IMPROCEDÊNCIA.

É de todo irrelevante, para a caracterização da dedutibilidade (ou indedutibilidade) dos encargos decorrentes do inadimplemento de cláusula de contrato de arrecadação de recursos públicos, os eventuais prejuízos (ou a duplicidade destes) infligidos ao Tesouro Nacional pelo agente arrecadador, porque essa circunstância fática não integra o tipo legal que estabelece as regras de dedutibilidade de despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE FUNDADA NA INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

A inobservância do regime de competência na apropriação das despesas relativas aos encargos por descumprimento de contrato de arrecadação e repasse de recursos públicos não pode, por si só, ser óbice à dedução dos encargos contratuais, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, se os próprios autuantes admitiram a dedução dos encargos relativos à dívida de natureza tributária (impostos e contribuições devidos pela Interessada na qualidade de sujeito passivo), incorridos nos cinco anos que antecederam a apuração do resultado, em razão de não se ter operado a preclusão temporal. Estando também estes últimos encargos sujeitos à observância do regime de competência dos exercícios, uma vez admitida a sua dedução para o período quinquenal mencionado, igual tratamento deve ser dispensado aos encargos de natureza contratual.

ENCARGOS CONTRATUAIS. CLÁUSULA PENAL MORATÓRIA. DEDUTIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A jurisprudência administrativa, de primeira e segunda instâncias, é convergente no sentido de admitir, como dedutíveis do lucro líquido do exercício, para o fim de

apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os encargos de natureza contratual, ainda que constituam cláusula penal moratória (não-condenatória).

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI 11.941/2009. IMPROCEDÊNCIA.

A disposição contida no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009 tem o alcance tão-somente de excluir da incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins a parcela da dívida "perdoada" em razão de outros dispositivos da mesma Lei. Ou seja, restringe-se a excluir da tributação a receita representada pela recuperação da despesa consistente na parcela "perdoada" da dívida. E só. O dispositivo legal invocado não disciplina a natureza (dedutível ou indedutível) das despesas referentes aos encargos dos quais uma parcela está sendo perdoada por outros dispositivos da mesma Lei. A regulação da matéria da dedutibilidade de despesas continuou afeta às normas que cuidam especificamente do assunto.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE NAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DETERMINANTES DA FALTA DE REPASSE. INDEDUTIBILIDADE.

Se o incorrimento dos encargos não pode ser atribuído a eventos intrinsecamente associados à atividade de arrecadação e repasse de recursos a terceiros - como o seriam, por exemplo, falhas humanas ou eletrônicas compatíveis com a quantidade e a complexidade dos procedimentos envolvidos na atividade - mas, ao contrário, deuse em razão de a Interessada haver se apropriado intencional e conscientemente dos valores arrecadados do público, restam afastados os atributos da necessidade, normalidade e usualidade dos encargos, exigidos pela legislação tributária para conferir dedutibilidade às despesas operacionais.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA NO ARTIGO 236 DO RIR/1999. IMPROCEDÊNCIA.

As normas contidas no caput do artigo 236 do RIR/1999 e seus incisos cuidam de compensação de prejuízos fiscais, e não de dedução de despesas operacionais. Por conseguinte, não se prestam à caracterização da dedutibilidade dos encargos incorridos por conta da inexecução do contrato de agente arrecadador. Nos lançamentos impugnados, não foi apurada nenhuma infração atinente à compensação de prejuízos fiscais (ou de bases de cálculo negativas da CSLL).

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA EM ANALOGIA COM O IRRF. IMPROCEDÊNCIA.

A dedutibilidade dos encargos moratórios de natureza fiscal (como o são os incidentes sobre IRRF não-recolhido tempestivamente) é expressamente admitida por uma norma tributária especial. Dessa maneira, não há que submetê-los ao escrutínio das regras gerais de dedutibilidade (artigo 299 do RIR/1999) mas tão-somente que aplicar a disposição especial contida no § 5º, do artigo 344, do RIR/1999.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES RECEBIDOS DO PÚBLICO POR AGENTE ARRECADADOR. FALTA DE REPASSE AO ÓRGÃO CONTRATANTE. ENCARGOS CONTRATUAIS. ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE FUNDADA EM PRETENZA NATUREZA TRIBUTÁRIA DOS ENCARGOS. IMPROCEDÊNCIA.

Fogem inteiramente do objeto do processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários da União os procedimentos adotados pela PFN na execução das dívidas que ensejaram os encargos tidos por indedutíveis nos lançamentos impugnados. Se, na execução fiscal, a PFN invocou a natureza tributária das dívidas ou foi desrespeitada a ordem de preferência entre os credores da massa falida, não há que se cogitar de qualquer reflexo sobre o julgamento da dedutibilidade dos encargos na apuração do IRPJ e da CSLL. Para o deslinde do litígio apreciado, o que importa saber é se, no âmbito dos autos do processo administrativo fiscal, restou demonstrada a natureza não-tributária dos encargos contratuais devidos pela Interessada.

DESPESAS COM ENCARGOS DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE. LIMITAÇÃO TEMPORAL.

A apropriação retardada de despesas, desde que não correspondam a períodos já alcançados pela decadência, ou cujos resultados já estejam tacitamente homologados (art. 150 do CTN), não tem a dedutibilidade prejudicada. Até porque o retardamento na apropriação de despesas ou custos prejudica a empresa e, salvo casos especiais de burla ao limite na compensação de prejuízos, provoca antecipação dos tributos incidentes.

DESPESAS COM ENCARGOS DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITOTRIBUTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.

Uma vez ajuizada a execução fiscal, não cabe mais falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A oposição de embargos pode ensejar a suspensão dos atos executórios da dívida (enquanto vigorou o revogado § 1º, do artigo 739, do CPC, esse efeito suspensivo era automático) mas não tem o condão de suspender a exigibilidade do respectivo crédito tributário. O atributo da exigibilidade do crédito tributário precede o ajuizamento da execução fiscal, constituindo mesmo condição para esta. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são aquelas arroladas exaustivamente no artigo 151 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2008 TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário de fls. 586/651 a este CARF, repisando os mesmos argumentos trazidos anteriormente na impugnação.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

1. PRELIMINAR DE CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO

Entende o douto Procurador da Fazenda Nacional, autor do Ofício de fls. 314/316, que restaria prejudicado o reexame da matéria, na esfera administrativa, pela Delegacia de Julgamento".

A esse respeito concordo com o posicionamento adotado pela DRJ no sentido de conhecer a peça impugnatória por dois motivos muito bem desenvolvidos:

(I) não foi a empresa que propôs a "judicialização" da discussão da matéria versada nestes autos;

(II) não está configurada, de forma cabal, a hipótese de concomitância de ação judicial com o idêntico objeto dos presentes autos.

Conforme relatado o objeto deste processo administrativo é a aferição do valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário 2008 da Interessada para todo e qualquer fim, inclusive para efeito de utilização dos referidos benefícios como moeda de troca para abatimento de juros do parcelamento do Refis da Crise.

A respeito do tratamento da concomitância judicial, estabelece a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que

Art. 26. O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte conta a Fazenda Nacional de ação judicial **com o mesmo objeto**, importa a desistência do processo.

Assim, caracteriza desistência do processo administrativo fiscal a **propositura, pelo contribuinte**, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial **com o mesmo objeto**.

No caso dos autos, tem-se uma decisão interlocutória em ação de execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional e pelo INSS contra a Interessada.

Portanto, a situação fática em comento não se subsume à disposição da Portaria já no seu primeiro requisito.

Em relação à identidade de objeto, a decisão DRJ fez um estudo minudente da situação e conclui acertadamente que o objeto da ação judicial é bem mais abrangente, sendo a questão da quantificação dos prejuízos uma questão incidental que, que embora contida nele, não faz coisa julgada a teor do art. 469 do CPC, transcrito mais adiante no voto.

De fato, o objeto do presente processo administrativo não deixa de estar abrangido pela execução fiscal, que se verifica a partir deste trecho (no item II.VI do dispositivo da Decisão Judicial), estabeleceu o Magistrado que (fls. 429):

II.VI— para fins do artigo 1º, §§ 7º e 8º, da Lei 11.941/2009, os valores dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL serão aqueles indicados pela Receita Federal para o exercício findo em 31/12/2008, no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL — CONSTATAÇÃO juntado aos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Porém, como muito bem colocou a decisão de piso é preciso perquirir a natureza e o alcance da dita decisão, na forma como expressada pelo ilustre Magistrado:

Consultando o Voto do Relator do Agravo de Instrumento de nº 001703460.2010.4.05.0000, manejado pela Interessada contra a Decisão Interlocutória de aqui se trata, encontro, às fls. 436, a seguinte apreciação do pedido da agravante para aguardar "o trânsito em julgado do processo administrativo, auto de infração do prejuízo fiscal (processo nº 10380.722351/2010-81)" [sem os grifos, no original]:

Por outro lado, a agravante, caso não concorde com os prejuízos fiscais apurados, poderá questioná-los na sede judicial própria, desde que estejam presentes os demais pressupostos processuais positivos e negativos e observadas todas as demais regras do direito processual civil brasileiro, uma vez que, neste específico ponto, a decisão judicial agravada é meramente incidental e não está abrangida pelos limites da coisa julgada. Esclarecimento, aliás, despiciendo.

No Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5a Região, às fls. 446, observo que a Quarta Turma daquela Corte Judicante resolveu [grifos acrescidos]:

por unanimidade, dar parcial provimento ao agravo de instrumento nos termos do voto do Relator, na forma do relatório [...]

Da leitura dos trechos acima transcritos, concluo que o Relator do Agravo de Instrumento entendeu que a decisão do Juiz da execução fiscal, a respeito do valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL da Interessada, relativos ao ano-calendário 2008, foi "meramente incidental" e que "não está abrangida pelos limites da coisa julgada", estando as portas do Judiciário abertas para demanda da Interessada referente à matéria, "na sede judicial própria".

E verifico que o entendimento do Relator foi compartilhado pelos demais membros da Turma de Julgamento, uma vez que o dispositivo da decisão é claro ao asseverar que os Desembargadores decidiram unanimemente o recurso "nos termos do voto do Relator". (destaquei)

Tomando agora como certo que se trata de uma questão prejudicial e decidida incidentalmente, vejamos a legislação a respeito:

CPC:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

(...);

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Como se vê, no artigo 469, inciso III, estatui-se uma regra geral, a respeito das questões incidentais: a sua apreciação não faz coisa julgada no âmbito do processo em que propostas.

É verdade que existe uma exceção no art. 470 do CPC:

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

Porém, a exceção a esta regra pressupõe que a parte interessada requeira os efeitos da coisa julgada para a questão prejudicial suscitada, que o Juiz da causa detenha competência material para a sua apreciação e que a questão prejudicial seja pressuposto necessário para o julgamento da lide.

A esse respeito a DRJ verificou, acertadamente, que a exceção não se estabeleceu no caso concreto:

Compulsando a Decisão Interlocutória, não encontro qualquer referência à aplicação, in casu, do disposto no artigo 470 do CPC. Também não há, no ofício da PFN, informação de que esta tenha requerido ao Juiz a incidência do mencionado dispositivo legal no julgamento incidental da matéria atinente ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa da CSLL.

E, como se viu, o Relator do Agravo de Instrumento no TRF/5ª Região (no que foi acompanhado pelos demais Desembargadores da Quarta Turma), entendeu que, na Decisão Interlocutória desafiada, não se aplicou a regra excepcional do artigo 470 do CPC (porque se houvesse entendido em sentido contrário, não teria concluído que se tratava de uma decisão "meramente incidental", "não abrangida pelos limites da coisa julgada").

É evidente que caberá ao próprio Poder Judiciário decidir se, afinal, a matéria referente ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa da CSLL constitui mera questão incidental, não amparada pela exceção estatuída no artigo 470 do CPC, ou se será alcançada pela coisa julgada no âmbito da execução fiscal.

Todavia, pelos elementos de fato e de direito aqui aduzidos, é muito razoável entender que a decisão a respeito do valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL da Interessada, relativos ao ano-calendário 2008, não fará coisa julgada no âmbito da execução fiscal ajuizada pela Fazenda Nacional. E que a Interessada poderá propor ação judicial contra a Fazenda Pública da União para discutir a matéria em outra sede judicial em que - aí, sim - fará coisa julgada.

Portanto, tomo conhecimento agora em fase recursal das razões da Recorrente, uma vez que não está configurada na espécie a hipótese de concomitância de ação judicial com o idêntico objeto dos presentes autos, bem assim não foi o contribuinte que propôs a "judicialização" da discussão da matéria em debate nestes autos;

Mérito

O ponto relevante da lide é saber se as despesas com encargos das dívidas da Interessada junto à Fazenda Nacional (tributárias e não-tributárias) são ou não dedutíveis do lucro líquido do exercício, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL e daí integrar, por consequência, o montante de seu prejuízo fiscal e base negativa da CSSL para efeito de aproveitamento do benefício fiscal no Refis da crise.

O autuante separou a matéria em duas partes:

1) na primeira, trataram dos encargos decorrentes do inadimplemento de repasses dos contratos de arrecadação de tributos/contribuições federais e de contribuições previdenciárias **de terceiros**, celebrados pela Interessada com o Ministério da Fazenda e o INSS (aí incluídos os honorários de sucumbência e respectivos acréscimos legais, relativos à CDA de nº 30404005873;

2) na segunda, trataram dos encargos incidentes sobre tributos/contribuições federais devidos pela **própria Interessada, na condição de sujeito passivo das respectivas obrigações tributárias.**

Trataremos cada matéria em separado.

1) Encargos Decorrentes do Descumprimento de Cláusula de Contrato de Prestação de Serviços de Arrecadação Celebrados com o Ministério da Fazenda e o INSS (incluindo os honorários de sucumbência e respectivos acréscimos legais, decorrentes do êxito da PFN nos Embargos à Execução Fiscal da Dívida Relativa ao Contrato Celebrado com o MF)

Vários foram os argumentos usados pelas autoridades lançadoras para fundamentarem o entendimento de que são indedutíveis os referidos encargos, encontrando-se todos descritos no item 5.1.2 do Termo de Verificação Fiscal, sob o título "DA QUESTÃO PREJUDICIAL AO PLEITO DO CONTRIBUINTE".

Os fundamentos são cumulativos e independentes, ou seja, bastaria um único fundamento para manter a infração:

1.1) Óbice na Utilização dos Encargos Contratuais da Dívida para Pagamento da Própria Dívida

Nas próprias palavras dos autuantes:

A interessada faz rebuscar os recursos financeiros para a liquidação da dívida nas entranhas de sua própria dívida, quando alega possuir montante de PREJUÍZO FISCAL e de BASE DE CALCULO NEGATIVA DE CSLL em cifras além daquilo que deve à Fazenda Nacional, dado que reivindica os descontos da Lei referida.

1.2) os encargos das dívidas não-tributárias não constituiriam despesas operacionais (segundo o conceito estabelecido na legislação do IRPJ e da CSLL), sendo, por essa razão, **indedutíveis de plano**, para fins de apuração das bases de cálculo dessas exações fiscais.

A DRJ muito bem resumiu o referido fundamento:

Como se viu, o fundamento determinante do entendimento das autoridades fiscais de que os encargos de que aqui se trata não atendem aos requisitos fixados na legislação tributária para conformar a sua natureza operacional (e, portanto, para caracterizar sua dedutibilidade) é o fato de serem de ordem contratual, ou seja, decorrerem da inobservância de cláusulas dos contratos de agente arrecadador firmados com o Ministério da Fazenda e o INSS. Raciocinam as autoridades lançadoras que, em não constituindo, os recursos arrecadados do público pela Interessada, "Receita Própria" desta, não podem os encargos decorrentes da falta de repasse desses recursos revestirem a condição de operacionais.

1.3) as circunstâncias fáticas que determinaram o inadimplemento contratual no caso concreto indicam que as despesas não são normais ou usuais, portanto, indedutíveis.

1º Fundamento

Não concordo com o primeiro fundamento tal qual o fez também a DRJ, porém não o considero um argumento independente conforme foi tratado pela DRJ, mas sim um simples reforço persuasivo aos outros dois fundamentos seguintes, principalmente o terceiro, que é o que irá prevalecer no presente voto. É o que se passa a demonstrar.

A DRJ, no mérito, o refutou prontamente e acertadamente, de forma que não gastarei aqui muitas tintas a não ser considerar como se aqui neste voto estivesse reproduzido toda a argumentação da DRJ. Porém, como já disse, não vejo tal argumento como um argumento independente, na verdade ele está ligado ao 3º fundamento (tópico 1.3), como se fosse um argumento de cunho moral para reforçar a anormalidade dessa despesa, em face das circunstâncias fáticas do caso concreto. É mais um argumento persuasivo e preparatório para o 3º fundamento do que qualquer outra coisa.

2º Fundamento

Equivoca-se, também, o fiscal no seu segundo fundamento, ao considerar *a priori* indedutíveis os encargos contratuais. Raciocinam da seguinte forma: como os recursos arrecadados do público pela Interessada não constituem "Receita Própria" desta, não podem os encargos decorrentes da falta de repasse desses recursos revestirem a condição de operacionais.

No caso, o seu raciocínio padece da chamada falácia da generalização apressada. O raciocínio de que "o acessório segue o principal" é de fato bastante útil e, por isso, utilizado no Direito. Porém, nem sempre isso acontece quando as peculiaridades e o contexto do caso concreto ensejam um outro tipo de raciocínio, mormente quando se percebe que uma coisa não se segue da outra. O fato de duas coisas estarem justapostas podem ter vários motivos, fazendo com que uma coisa não necessariamente tenha a mesma natureza que a outra pelo simples fato de estarem juntas em uma relação imputacional. Ora, não há dependência entre os encargos da inobservância da obrigação contratual de repassar os recursos arrecadados do público e a natureza desses recursos arrecadados. São duas dívidas e relações obrigacionais independentes, uma não se interligando com a outra, portanto, uma não pode ser considerada acessória da outra, com quis fazer crer os autuantes.

É o que de fato aconteceu no caso concreto

Afinal, no caput e nos §§ 1º e 2º do artigo 299, são operacionais as despesas inerentes à atividade da empresa e usualmente verificadas nas operações ou transações que constituem o seu objeto social.

Assim, não há porquê os encargos pelo descumprimento de contrato de arrecadação de recursos junto ao público não serem considerados despesas operacionais da empresa, uma vez que constituem um risco inerente a essa específica atividade, previsto, inclusive de forma padronizada, nos seus instrumentos contratuais.

Ainda em amparo à tese da natureza operacional dos encargos também comungo, juntamente com a DRJ, dos fundamentos do Parecer Normativo CST nº 50/76, mesmo que o mesmo não trate de caso idêntico, no sentido de afirmar que a multa pecuniária que constitui risco das transações faz parte do negócio, configurando ônus inerente à própria atividade da empresa. Bem assim, de que a padronização dos contratos é indicativa da usualidade e normalidade dos encargos.

Transcreve-se abaixo trechos do referido Parecer:

1. Objetiva-se esclarecer se a legislação do imposto de renda admite a dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil nos casos em que não consigam promover a venda de determinada cota de produtos, a que se obrigaram contratualmente.

(...)

3. (...) **A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.**

4. Por outro lado, cumpre reconhecer que é freqüente encontrar-se em contratos da espécie a existência de cláusulas semelhantes, quer sob a forma de multa pecuniária, quer estipulando a obrigatoriedade de aquisição de quantidades mínimas de mercadorias.

O entendimento de que encargos contratuais são, **via de regra**, dedutíveis na apuração do resultado tributável das pessoas jurídica está inclusive assentado na Jurisprudência administrativa:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Acórdão nº 140200.394 - 4aCâmara /2aTurma Ordinária

Sessão de 27 de janeiro de 2011

Matéria IRPJ - Ação Fiscal - Lucro Real

Recorrente UNIBANCO - UNIÃO DOS BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida 4A TURMA - DRJ EM BELO HORIZONTE - MG Assunto:
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário:2004

DESPESAS NECESSÁRIAS. MULTA CONTRATUAL - Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual ou perda em atividades operacionais. Outrossim, devem ser adicionados na apuração do IRPJ e CSLL os dispêndios incorridos por liberalidade do contribuinte.

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PRIMEIRA CÂMARA Acórdão nº 101-96.

Processo 10380.722351/2010-81 DRJ/FOR

Acórdão n.º 08-23.132

Matéria IRPJ e CSLL- Anos-calendário 1995 e 1996 Recorrente: Produtos Plásticos SIJLtda. Recorrida 5A TURMA - DRJ RIO DE JANEIRO I

DESPESA FINANCEIRA. MULTA CONTRATUAL - Apresentados os contratos que prevêm a incidência da multa, bem como os documentos que demonstram que a interessada incorreu na despesa lançada a resultado, não procede a glosa.

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

OITAVA CÂMARA

Acórdão nº 108-08.442

Sessão de 11 de agosto de 2005

Matéria IRPJ - Ação Fiscal - Omissão de Receitas - Demais presunções legais Recorrente: Hotel Novo Mundo Ltda.

IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS NECESSÁRIOS - MULTA CONTRATUAL -Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual quando o objeto do contrato de prestação de serviços não foi executado.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO DE FORTALEZA/CE

Acórdão nº 6310 - 3aTurma Sessão de 30 de maio de 2005

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário:1992

MULTA CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE - É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula contratual.

3º Fundamento (prevalente)

Deixa-se de enfrentar os demais argumentos ainda utilizados pelo Fiscal para sustentar o lançamento e todos refutados, seja porque desnecessário para o desfecho da lide, seja porque podem ser superados como muito bem fez a DRJ.

Os referidos argumentos são os seguintes:

- Lançamento Global das Despesas Relativas aos Encargos Contratuais, sem autorização legal ou judicial, desrespeitando o regime de competência;
- O Duplo Prejuízo ao Tesouro Nacional (argumento que se interliga indiretamente com o primeiro fundamento)
- Analogia com a Situação da Empresa que Repassa a Terceiro Recursos Obtidos mediante Empréstimo Bancário, para então tornar a despesa indedutível

Porém, o fundamento que se passa analisar é insuperável e o mais relevante, a meu ver, de todos. Na verdade, é um argumento que pode ser visto como um complemento ao 2º fundamento, abrindo-lhe uma especificidade. O 2º fundamento foi aqui refutado, na linha da DRJ, se visto de forma isolada, pois traçou uma linha de raciocínio por demais generalizante e nesse ponto falhou.

Porém, se visto em conjunto com este 3º fundamento, levando-se em consideração as peculiaridades do caso concreto, de fato os encargos por não repasse de forma intencional, dolosa e reiterada da arrecadação pública não pode ser considerado mesmo uma despesa necessária, usual ou normal da atividade de intermediação desempenhada pela Recorrente.

E essa ilação que envolve o dolo não é deste julgador, mas como se demonstrará é da própria Justiça Federal que se convenceu de que a falta de recolhimento, aos Órgãos contratantes, dos recursos arrecadados do público pela Interessada, se deveu a uma atitude consciente e deliberada de apropriação privada do numerário do qual o agente arrecadador era mero depositário.

Como bem disse a DRJ, a esse mesmo respeito:

Cuida-se, apenas, de trazer ao exame da matéria a conclusão da Justiça Federal quanto ao elemento subjetivo da conduta da Interessada, e não de trasladar para o presente Voto o juízo de reprovabilidade emanado das Decisões antes mencionadas (sentença de primeiro grau e Acórdão do TRF), o qual deve restringir seus efeitos ao âmbito especificamente criminal.

Não é porque a conduta praticada pela Interessada constitua um ilícito penal (o que somente se configurará na eventualidade do trânsito em julgado de uma decisão penal condenatória) que os encargos incorridos se tornam desnecessários, inusuais ou anormais. Pois, ainda que a dita conduta não encontre reprimenda na esfera criminal, remanescerão, segundo meu entendimento, carentes de necessidade, usualidade e normalidade, as despesas ora analisadas, diante da demonstração de que a única e exclusiva razão que determinou o descumprimento da obrigação de repassar os recursos foi a decisão da Interessada de destes se apropriar.

A decisão judicial a que a DRJ alude, é uma Interlocutória, nos trechos em que reproduz parte da Sentença do Juiz Singular e do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região - TRF, proferidos no âmbito da ação criminal de nº 95.0002335-0 (fls. 323):

"antes de tudo, vale registrar que o fato principal é incontroverso: os 134 milhões de reais (que correspondiam na época a mais de 134 milhões de dólares) do INSS e da Receita Federal ficaram para o Banesa. Quanto a esse fato não há

controvérsia. A controvérsia suscitada pela defesa — gira em torno da intenção ou não intenção de devolver esses milhões (...) O dinheiro, segundo emana da defesa, teria sido usado para o pagamento de terceiros (depositantes). Teria sido, portanto utilizado para esses fins, que podem ser passados, por uma certa ótica, como no caminho das boas ações, ainda que ao arrepio da lei, particularizada a A^e administração do recurso e ocultada a prestação de contas. Entretanto, em nenhum momento, não seria difícil fazê-lo, a defesa se preocupou em demonstrar quanto de dinheiro o Bancesa era depositário, ou seja, o quanto o Bancesa tinha de dívidas para com terceiros (depositantes). Também nos autos não se encontram provas de que esses terceiros, ou a maioria deles, tiveram, de fato, seu dinheiro devolvido" (trecho da sentença proferida na ação criminal 95.00023350 - JFCE, julgador Agostino Lima Chaves).

[...]

No acórdão criminal do Tribunal Regional Federal da 5a- Região que confirmou a condenação do ex-dirigente do Bancesa, também ficou consignado que "as partes não divergem quanto à constatação de que o BANCESA deixou de repassar à Receita Federal e ao INSS a quantia de 134.000.000,00 (cento e trinta e quatro milhões de reais)".

[...]

90) No caso dos autos houve uma verdadeira apropriação dos valores recolhidos aos cofres do BANCESA. Afigura-se nítida a intenção de apoderar-se das quantias que estavam em poder do BANCESA apenas para repasse aos entes públicos. O tipo subjetivo está presente, pois houve consciência e vontade na apropriação dos valores em proveito próprio. Observe-se que não existiu prova de que todos os valores retidos foram empregados no pagamento a clientes".

Dúvidas não há do convencimento da Justiça Federal quanto ao dolo praticado pela Recorrente dado sua atitude consciente e deliberada de apropriação privada do numerário do qual o agente arrecadador era mero depositário.

Cabe enfatizar, como bem colocou também a DRJ, que “embora passível de recursos aos Tribunais Superiores, o Acórdão do TRF da 5a Região não poderá mais ser modificado, no que diz respeito ao entendimento quanto às matérias de fato nele apreciadas.”

Isso porque os recursos a serem manejados aptos a combater o referido Acórdão (especial e extraordinário) não rediscutem matéria de fato, mas tão somente de direito.

Como também colocou a DRJ:

No caso em apreço, a Interessada incorreu nos encargos contratuais não porque, em meio a milhares de operações de arrecadação e repasse de tributos/contribuições federais e de contribuições previdenciárias, tenha, de forma indesejada, deixado de recolher aos Órgãos contratantes parcelas dos valores recebidos do público.

Em outras palavras, o incorrimento dos encargos não pode ser atribuído a eventos intrinsecamente associados à atividade de arrecadação e repasse de recursos a terceiros, como o seriam, por exemplo, falhas humanas ou eletrônicas compatíveis com a quantidade e a complexidade dos procedimentos envolvidos na atividade.

A esse respeito o Fiscal dessa feita foi preciso:

Em Contrato Administrativo de Agente Arrecadador a mora prevista é a ordinária. Aquela decorrente de ausência de repasses por questões operacionais justificáveis no campo das inadimplências "inocentes", imprevisíveis e observadas na execução normal dos contratos administrativos em geral. Apesar dessa realidade, isso não tem o condão de transmutar a natureza e as circunstâncias das coisas.

Outrossim, o motivo alegado pela Interessada para afastar o elemento doloso da sua conduta ("teria sido pagamento de terceiros (depositantes)"), não torna os encargos contratuais incorridos o caráter de necessários, usuais e normais, ainda que não se leve em conta o fato de que o referido motivo não restou provado – nem no Juízo Criminal nem nestes autos.

A esse mesmo respeito, a DRJ acertadamente concluiu;

Mencionado motivo "o dinheiro, segundo emana da defesa, teria sido usado para o pagamento de terceiros (depositantes)", esgrimido na esfera penal, e "Vejam, na prática, a corrida ao caixa —: clientes, aplicadores e investidores, vorazmente ao caixa — este o motivo real da apropriação que, antes de ser indébita, dera-se ao sabor do desfalecimento dos recursos do caixa", agitado na Impugnação ora examinada], não guarda conexão com os riscos inerentes aos procedimentos de arrecadação e repasse de recursos públicos.

Entendo que os riscos iminentes a essa atividade não abrangem eventual crise de liquidez da instituição bancária, mas tão-somente aqueles eventos intrinsecamente ligados aos procedimentos necessários à execução dos serviços contratados.

Também não assiste maior sorte a alegação da Recorrente de que o artigo 236 do RIR/1999, abaixo transcrito, ampararia sua pretensão à dedutibilidade dos encargos contratuais:

Art. 236. Na hipótese de incorporação, aplica-se às instituições financeiras participantes do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional o seguinte tratamento tributário (Lei nº 9.710, de 1998, art. 2º):

(...)

II - as instituições Incorporadoras poderão registrar como ágio, na aquisição do investimento, a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial da participação societária adquirida;

(...)

IV - após a incorporação, o ágio a que se refere o inciso II, registrado contabilmente, poderá ser amortizado, observado o disposto no inciso seguinte;

V - para efeitos de determinação do lucro real, a soma do ágio amortizado com o valor compensado dos prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores não poderá exceder, em cada período de apuração, a trinta por cento do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação aplicável (...) (Regulamento do Imposto de Renda, Dec. 3.000/99)

Sem razão a Recorrente porque as normas acima tratam de assunto diverso, ou seja de compensação de prejuízos fiscais, e não de dedução de despesas operacionais.

A alegação da Recorrente de dedutibilidade fundada no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009 também é improcedente.

Como bem colocou a decisão de piso, a disposição contida nesse preceptivo legal tem o alcance tão-somente de excluir da incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins a parcela da dívida "perdoada" em razão de outros dispositivos da mesma Lei. Ou seja, restringe-se a excluir da tributação a receita representada pela recuperação da despesa consistente na parcela "perdoada" da dívida. Portanto, não disciplina a natureza (dedutível ou indedutível) das despesas referentes aos encargos dos quais uma parcela está sendo perdoada por outros dispositivos da mesma Lei. A regulação da matéria da dedutibilidade de despesas continuou afeta às normas que cuidam especificamente do assunto.

Por todo o exposto, nego provimento a este item em função das peculiaridades do caso concreto, como foi demonstrado.

2 Encargos Decorrentes das Dívidas Tributárias

Passa-se agora à apreciação da dedutibilidade (ou não) das despesas correspondentes aos encargos em que incorreu a Interessada em razão de inadimplemento no recolhimento de tributos/contribuições federais de que ela própria era sujeito passivo (dívida tributária).

A esse respeito os fiscais concluíram pelo reconhecimento parcial dos encargos, tão somente em relação aos encargos incorridos no lapso temporal compreendido entre 01/01/2004 e 31/12/2008.

A DRJ, por sua vez, alargou ainda mais esse reconhecimento, considerando dedutível os encargos incorridos no lapso temporal compreendido entre 01/01/2003 e 31/12/2008.

Em seu recurso, a Recorrente pleiteia a sua dedução integral sob o fundamento de que a exigibilidade do crédito representado pelos encargos incidentes sobre a dívida de natureza tributária estava suspensa por medida judicial.

Segundo a mesma, em função desse óbice judicial, a totalidade dos encargos tributários incorridos (independentemente do período a que competem) poderia ser deduzida em 2008, como efetivamente o fez, e não apenas a fração relativa ao período considerado pela DRJ.

Isso porque, apenas neste caso específico, o disposto no § 1º, do artigo 41, da Lei nº 8.981/95 (exclusão do regime de competência dos exercícios na apropriação dos encargos) aplica-se aos créditos de natureza tributária, diferentemente do que ocorreu em tópico anterior que tratava de créditos de natureza não tributária.

Em relação aos encargos contratuais (não tributários), consta dos autos que a causa da pretendida suspensão da exigibilidade da respectiva dívida seria o ajuizamento de embargos às execuções fiscais propostas pela PFN.

Por outro lado, em relação às dívidas de natureza tributária não há referência no processo a qualquer medida judicial que suspendesse a exigibilidade desses créditos.

Essa foi também a conclusão que consta do TVF:

A segunda questão que se coloca diz respeito aos encargos incidentes sobre os demais débitos (de natureza tributária), contra os quais não houvera medida suspensiva, e que na condição de exigências líquidas e certas, inclusive já em fase de execução, a princípio, reuniriam as condições de dedutibilidade.

Porém, como bem colocou a decisão de piso:

(...) ainda que a Interessada tenha oposto os embargos de devedor nas execuções da dívida tributária e que estes tenham sido recebidos no efeito suspensivo (como previsto no revogado § 1º, do artigo 739, do CPC), impende afirmar que a sua pretensão de deduzir todo o montante dos encargos de natureza tributária não pode ser atendida.

Isso porque o efeito suspensivo da execução da dívida (estatuído no revogado § 1º, do artigo 739, do CPC) não se confunde com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (disciplinada no artigo 151 do CTN).

Veja-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ quanto à matéria:

(...)

6. Deveras, é certo que a efetivação da penhora (entre outras hipóteses previstas no artigo 9º, da Lei 6.830/80) configura garantia da execução fiscal (pressuposto para o ajuizamento dos embargos pelo executado), bem como autoriza a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa (artigo 206, do CTN), no que concerne aos débitos pertinentes.

7. Entrementes, somente as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, taxativamente enumeradas no artigo 151, do CTN (moratória; depósito do montante integral do débito fiscal; reclamações e recursos administrativos; concessão de liminar em mandado de segurança; concessão de liminar ou de antecipação de tutela em outras espécies de ação judicial; e parcelamento), inibem a prática de atos de cobrança pelo Fisco, afastando a inadimplência do contribuinte, que é considerado em situação de regularidade fiscal.

8. Assim é que a constituição de garantia da execução fiscal (hipótese não prevista no artigo 151, do CTN) não tem o condão de macular a presunção de exigibilidade do crédito tributário. Outrossim, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução limita-se a sobrestar o curso do processo executivo, o que não interfere na exigibilidade do crédito tributário.

9. Conseqüentemente, não merece reforma o acórdão regional, máxime tendo em vista que a adesão ao Simples Nacional é uma faculdade concedida ao contribuinte, que pode anuir ou não às condições estabelecidas na lei, razão pela qual não há falar-se em coação perpetrada pelo Fisco.

10. Recurso ordinário desprovido.

Em verdade, uma vez ajuizada a execução fiscal, não cabe mais falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A oposição de embargos pode ensejar a suspensão dos atos executórios da dívida (enquanto vigorou o revogado § 1º, do artigo 739, do CPC, esse efeito suspensivo era automático) mas não tem o condão de suspender a exigibilidade respectivo crédito tributário. O atributo da exigibilidade do crédito tributário precede o ajuizamento da execução fiscal, constituindo mesmo condição para esta.

Como se vê, a Recorrente confunde a suspensão da execução manejada por embargos à execução com as causas arroladas no art. 151 do CTN, que são as únicas que de fato suspendem a exigibilidade do crédito tributário. É que o efeito suspensivo da execução da dívida (regrado no revogado § 1º, do artigo 739, do CPC) nada tem a ver com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151 do CTN).

Como não ocorreu qualquer das hipóteses suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, arroladas na lista exaustiva do artigo 151 do CTN, os encargos das dívidas de natureza tributária executadas pela PFN estavam sujeitos à apropriação segundo o regime de competência dos exercícios, conforme perfeitamente percebido pelos autuantes, aplicando-se no caso, apenas a regra extintiva da decadência.

Da alegada divergência de Valor

Não procede a tentativa da Recorrente de deduzir valores a títulos de encargos da dívida junto à Fazenda Nacional superiores aos constantes das CDA encaminhadas pela PFN, no valor de R\$ 79.639.573,25.

A Recorrente se apega no fato de ter provas através de consulta no e-CAC telas (fls. 286 e 288), as CDA de nº 3040400587373 e 3060500373485 possuíam valor principal maior (com reflexos nos respectivos valores dos "juros de mora" e dos "encargos legais") do que os atribuídos pela PFN em data posterior 22/10/2009.

Conforme bem explicou a DRJ, de fato houve erro por parte da PFN em relação aos valores principais dessas CDA com repercussões nos valores de juros de mora e encargos legais. Tanto é que a Recorrente requereu a retificação desse erro junto à PFN, que acatou, ainda que parcialmente, daí o novo valor. Mas, evidente, esse novo valor, muito menor, R\$ 29.659.355,62, não poderia ser dado como existente em 31.12.2008, porque tornou-se conhecido apenas em novembro de 2009, quando da retificação solicitada pela impugnante e atendida parcialmente.

Porém, o pleito da Recorrente é completamente infundado na medida em que alega sob a justificativa de que tais valores de acréscimos legais muito menores só se tornaram conhecidos em novembro/2009, quando da retificação solicitada pela interessada, teria assim direito de deduzir, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os montantes originalmente calculados pela PFN.

Ora, tal pleito não merece prosperar por dois motivos. Primeiro, porque nessa diferença se encontra também o valor principal que não se deduz da apuração uma vez que não se trata de despesas propriamente ditas, mas de recursos arrecadados junto ao público (tributos/contribuições federais e contribuições previdenciárias), de que a Contribuinte é mera depositária, até seu ulterior repasse à Fazenda Nacional.

Em segundo lugar, as despesas admitidas pela Contabilidade na apuração do resultado das pessoas jurídicas, concernente a um determinado exercício, são somente aquelas efetivamente incorridas no exercício considerado (regime de competência). E obviamente não foram incorridas uma vez que tais encargos estavam lastreados em erro, inclusive porque ela reconhece que os valores "originalmente" considerados pela PFN estavam errados e, portanto, tais encargos são destituídos de qualquer materialidade, tanto é assim que "requereu a retificação a PFN, que acatou, ainda que parcialmente, daí o novo valor.

Veja o que diz a DRJ a esse mesmo respeito:

Observe-se que a própria Autuada reconhece que os valores "originalmente" considerados pela PFN estavam errados, tanto assim que "requereu a retificação à PFN, que acatou, ainda que parcialmente, daí o novo valor".

Ora, as palavras da Impugnante revelam pleno conhecimento do erro, para mais, cometido pela PFN na aferição dos valores das CDA em 31/12/2008 (num primeiro momento). O fato de os "novos valores" somente se terem tornado conhecidos em novembro/2009 (segundo alega a Interessada) não a autoriza a tomar como efetivamente incorridas despesas destituídas de materialidade. Na verdade, ainda que a PFN não houvesse corrigido (para menos) os mencionados valores, não estaria a Impugnante autorizada a deduzi-los na apuração do resultado do exercício (e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), porque a materialidade das despesas se apóia no seu efetivo incorrimento (segundo o regime de competência). Como se vê, jamais ocorreu o "surgimento do passivo" apontado na Resolução do C.F.C. como condição para o incorrimento de uma despesa. Aduza-se que a mensuração dos encargos incidentes sobre débitos para com a Fazenda Nacional está regulada em lei (quando se trata de dívida de natureza tributária) ou nos contratos de agente arrecadador (quando se cuida de recursos arrecadados do público para posterior repasse ao Tesouro Nacional - como, aliás, enfatiza a Interessada às fls. 295 dos autos - fls. 13 da Impugnação -, ao defender o caráter contratual dos encargos referentes a essas dívidas). Logo, os valores efetivamente incorridos dessas despesas são aqueles calculados segundo as regras estabelecidas em lei ou nos aludidos contratos, e seu reconhecimento deve obedecer ao regime de competência dos exercícios. Em nada altera esses critérios uma informação errada da PFN.

Assim, concordo com a glosa feita pelas autoridades lançadoras, quanto ao valor de R\$ 79.639.573, para o lucro real e para a base de cálculo da CSLL do não-calendário 2008.

Em sede recursal, a Recorrente faz ouvido de mercador às explicações da DRJ e repete a mesma cantilena que foi esclarecida na fase recursal sem trazer nenhum novo argumento que infirme os fundamentos trazidos pela DRJ.

Por todo o exposto, nego provimento também em relação a esse item.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 10380.722351/2010-81
Acórdão n.º **1401-001.576**

S1-C4T1
Fl. 126

CÓPIA