



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720092/2015-90
Recurso Embargos
Acórdão nº 1301-006.300 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Embargante BANCO PAN S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

PERDAS NA ALIENAÇÃO DE VEÍCULOS RETOMADOS. INDEDUTIBILIDADE.

São requisitos para a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos com garantia de valor, que os créditos estejam vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias. Não tendo sido comprovado o cumprimento destes requisitos, as perdas nestas operações são indedutíveis.

Esses requisitos são aqueles constantes da Lei n.9.430/96, a qual dever ser aplicada, por ser legislação específica tributária.

PERDAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS. EXCLUSÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Devem ser incluídas na apuração da base de cálculo as perdas e despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, tendo em vista que são aplicáveis à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, mantidas as bases de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar as omissões apontadas nos termos do voto da relatora, mantendo a decisão recorrida, vencidos os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso que acolhiam o argumento de ausência de previsão legal para a adicionar à base de cálculo da CSLL a despesa considerada indedutível. Apresentou Declaração de Voto a conselheira Maria Carolina.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente)

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração opostos pelo contribuinte em face do Acórdão nº **1301-002.606** (fls. 5345 a 5411), o qual foi integrado pelos acórdãos de embargos nº **1301-003.486** (fls. 5427 a 5434) e nº **1301-004.419** (fls. 5472 a 5490), sem efeitos infringentes.

O despacho de admissibilidade acolheu parcialmente os embargos para reconhecer omissão quanto aos argumentos postos nos itens **III 1.4, III 1.5.1, III 1.6, III 1.7 e III 1.8 do recurso voluntário, referentes à infração 2** (glosa de prejuízos na alienação de veículos dados em garantia, entregues amigavelmente pelos devedores à empresa). Para melhor compreensão das omissões a serem tratadas, transcreve-se trechos do citado despacho:

Da decisão embargada – entendimento acerca das demais glosas relacionadas à infração 1 (contratos relacionados nos Anexos II a V) e à infração 2 (prejuízo na alienação de veículos retomados)

Quanto às demais glosas relacionadas à infração 1 – Anexos II a V – e glosas relacionadas à infração 2, as conclusões do Colegiado encontram-se no voto do Relator, que manteve a glosa fiscal na íntegra, acolhendo os fundamentos da autuação e da decisão de primeira instância. Confira-se:

“O racional para a dedução quando do registro da perda é a verificação da insolvência do devedor. Para tanto, é necessário que o credor esgote os procedimentos legais para cobrança de seu crédito, bem como atenda aos requisitos legais, antes que seja declarada a perda.

(...)

Com relação à glosa dos contratos dos anexos acima [infração 1, Anexos I a V], o agente fiscal informa que o contribuinte apresentou parcialmente a documentação comercial dos contratos. Destarte, identificou contratos com indicação de medida judicial sem a comprovação de estarem ativas em 31/12/2010, além de verificar a ausência de cobrança judicial para alguns contratos. (...)

(...)

Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia – operações de crédito vencidas – acordo de entrega amigável – mera liberalidade – inobservância da lei nº 9.430/1996 – despesa indedutível; (Perda deduzida e na venda do veículo foi uma recuperação de custo).

(...)

O mesmo raciocínio vale para o item 3 do auto de infração alienação de veículos automotores dados em garantia, por se tratarem de operações de crédito com garantia real vencidas. Em havendo bens em garantia, o entendimento também abarcaria o conceito do art. 9º da Lei nº 9.430.

Observa-se ainda que o Fisco equiparou o "perdão de dívida" a desconto concedido e concluiu que a Recorrente deixou de observar o prazo estipulado em lei de dois anos para registrar o prejuízo.

A decisão da DRJ também entendeu no sentido de que as perdas em operações de créditos devem obedecer às regras de dedutibilidade contidas nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 e não a prevista no art. 299 do RIR/99.

O fundamento utilizado foi de que, no caso concreto, o disciplinamento estabelecido pelo art. 9º da Lei nº 9.430/96 assume um caráter de norma especial, em relação às normas gerais de dedução de despesas existentes no Direito Tributário.

(...)

Além disso, entendeu que a ora Recorrente não apresentou qualquer documentação (ex: memória de cálculo embasada em documentação hábil) que comprovasse como chegou aos valores das perdas contabilizadas e deduzidas na apuração do lucro real e da base da CSLL.

(...)

Entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente devem prosperar apenas no tocante ao anexo 1.

Nos demais anexos a Recorrente não logrou êxito em comprovar as despesas, de forma a não observar os requisitos legais para a dedutibilidade de tais despesas, conforme o art. 9º da Lei 9.430/96.”

(grifos acrescidos)

Identificados os fundamentos da decisão recorrida relativos às infrações 1 e 2, resta examinar se o Colegiado deixou de apreciar os argumentos enumerados pela Embargante, e em caso positivo, se tais argumentos são de fato autônomos e potencialmente hábeis a alterar as conclusões dos julgadores acerca daquelas infrações.

1. Omissão - falta de análise de argumentos relacionados à dedutibilidade das perdas em operações de crédito (infração 1) e dos prejuízos na alienação de veículos automotores retomados (infração 2)

A Embargante suscita a omissão nos seguintes termos:

“De acordo com as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), que acompanhou os aludidos autos de infração, o Embargante não poderia ter deduzido, na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, os seguintes valores:

> **Parte das Perdas em Operações de Crédito** (Item 2 do TVF – pág. 39 a 49 – Base Autuada: R\$ 27.855.105,67), uma vez que não teria, hipoteticamente, cumprido, para estes casos, as condições impostas pela Lei nº 9.430/96, diploma que seria aplicável nesta situação (“**Acusação Fiscal 01**”);

> **Prejuízos na Alienação de Veículos Automotores Retomados (Bens Não De Uso - “BNDU”)** (Item 3 do TVF – pág. 49 a 55 – Base Autuada: R\$ 130.387.644,52), na medida em que a dedução fiscal de tais valores estaria, em tese, igualmente sujeita ao disposto na Lei nº 9.430/96, cujos requisitos, assim como no item “a” acima, também não teriam sido observados pelo Embargante (“**Acusação Fiscal 02**”);

(...)

(...) foi interposto Recurso Voluntário, ao qual foi dado parcial provimento por essa Turma Julgadora, por meio acórdão nº 1301-002.606, posteriormente integrado pelos acórdãos nº 1301-003.486 e nº 1301-004.419 (em conjunto, “acórdão recorrido”).

Em resumo, essa Turma Julgadora entendeu por: **(i) afastar parcialmente Acusação Fiscal 01**, relativa a uma suposta dedução indevida de perdas em operações de crédito; **(ii)**

manter integralmente a Acusação fiscal 02, relativa a uma suposta dedução indevida de prejuízos na alienação de veículos automotores retomados; (...)

(...)

(...) essa Turma Julgadora deixou de apreciar os diversos argumentos desenvolvidos no Recurso Voluntário, a seguir identificados, por meio dos quais se demonstrou, em detalhes, que todas perdas associadas às Acusações Fiscais 01 e 02 se qualificam como **perdas definitivas, não estando sujeitas assim às regras previstas na Lei nº 9.430/96, mas sim à regra prevista no artigo 299 do RIR/99:**

> *III.1 – Da Dedutibilidade das Perdas em Operações de Crédito (item 2 do TVF – Infração nº 1) e na Alienação de Veículos Automotores Retomados (item 3 do TVF – Infração nº 2);*

> *III.1.1 – Análise do Racional Econômico/Negocial Adotado pelo Recorrente nas Operações de Crédito que Deram Origem às Despesas Glosadas pela Fiscalização;*

> *III.1.2 – Da Inaplicabilidade dos Requisitos Estabelecidos pela Lei nº 9.430/96 – Da Diferença entre Perdas Provisórias e Perdas Efetivas;*

> *III.1.3 – Das Perdas Reconhecidas e da Aplicação do Artigo 299 do RIR/99;*

Ainda, não foi apreciado no acórdão recorrido o argumento desenvolvido no tópico III.1.4, abaixo indicado, no sentido de que em relação às perdas na alienação de veículos retomados (Acusação Fiscal 02) haveria que se aplicar a regra específica que trata dessa matéria:

> *III.1.4 – Ad Argumentandum: Da Existência de Previsão Legal Específica para as Perdas na Alienação de Veículos Retomados*

Da mesma maneira, não foram apreciados os argumentos desenvolvidos pela Recorrente no sentido de que, **ainda que fosse o caso de aplicar o regramento previsto na Lei nº 9.430/96, não haveria qualquer restrição às deduções em questão**, eis que também foram cumpridos os requisitos previstos nesse diploma legal. Esses argumentos foram desenvolvidos nos seguintes tópicos do Recurso Voluntário:

> *III.1.5 – Ad Argumentandum: Da Impossibilidade de se Glosar as Deduções com Perdas em Operações de Crédito (item 2 do TVF – Infração nº 1) e na Alienação de Veículos Automotores Retomados (item 3 do TVF – Infração nº 2) Mesmo Aplicando-se os Requisitos Previstos no Art. 9º da Lei nº 9.430/96*

> *III.1.5.1 – Das Perdas na Alienação de Veículos Automotores Retomados (item 3 do TVF – Infração nº 2)*

> *III.1.5.2 – Das Perdas em Operações de Crédito (item 2 do TVF – Infração nº 1)*

> *III.1.5.2.1 – Da Suposta Não Apresentação de Informações Acerca de Cobrança Judicial ou Cujas Cobranças Judiciais Não Estariam Ativas em 31/12/2010*

> *III.1.5.2.2 – Ad Argumentandum: Da Dedutibilidade dos Contratos Cedidos a Terceiros*

> *III.1.5.2.3 – Da Suposta Não Apresentação de Informações Acerca de Cobrança Administrativa ou Cujas Cobranças Administrativas Não Estariam Ativas em 31/12/2010*

Por fim, ainda em relação a essas duas acusações fiscais, deixaram de ser enfrentados os argumentos desenvolvidos nos seguintes tópicos de defesa que, assim como os acima mencionados, poderiam infirmar as conclusões alcançados pela Turma Julgadora:

> *III.1.6 – Ad Argumentandum: Da Não Observância do Sr. Agente Fiscal de Todas as Despesas Dedutíveis com Operações de Crédito - Valores já Oferecidos à Tributação*

> III.1.7 – *Ad Argumentandum: Da Mera Antecipação de Despesas das Perdas com Operações de Crédito (Itens 2 e 3 do TVF – Infrações nºs 1 e 2)*

> III.1.8 – *Ad Argumentandum: Da Ausência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, de Despesa Considerada Indedutível*

Ante o exposto, tendo em vista que o acórdão recorrido foi omissivo em relação a diversos argumentos que poderiam ter infirmado as conclusões alcançadas por essa Turma Julgadora quando do julgamento do Recurso Voluntário, requer-se que sejam acolhidos os presentes embargos para que, sendo supridas essas omissões, seja determinado o afastamento integral das acusações fiscais 01 e 02.)”

(destaques originais)

Cabe esclarecer que a omissão que demanda saneamento pela via de embargos, justificativa para prolação de decisão integrativa, há de ser quanto a ponto relevante para a solução da lide e capaz, ao menos em tese, de infirmar a decisão embargada.

Os argumentos expostos nos itens III 1.1, III 1.2 e III 1.3 do recurso voluntário foram em verdade apreciados pelo Colegiado *a quo* e inclusive acolhidos como fundamento para a reversão de parte das glosas identificadas como infração 1 - Anexo I, de sorte que não há que se falar em omissão.

Registre-se, inclusive, que o fundamento para a manutenção das glosas quanto a 3 (três) contratos específicos do Anexo I não é derogável pelos argumentos III 1.1, III 1.2 e III 1.3. Afinal, os argumentos III 1.1, III 1.2 e III 1.3 submetem a tese de que os abatimentos nos créditos a receber foram perdas definitivas, com renúncia à cobrança da parcela renunciada, tese esta contrariada pelo que restou demonstrado nos autos quanto aos 3 contratos, ou seja, a tentativa posterior da empresa de reaver em juízo valores que deduzira como perda em 2010. Como os argumentos III 1.1, III 1.2 e III 1.3 não se prestam a afastar o fundamento pelo qual foi mantida a glosa relativa aos 3 contratos, não há omissão a ser sanada.

Quanto às demais glosas identificadas como infração 1 – Anexos II a V, afiguram-se irrelevantes os argumentos III 1.1, III 1.2, III 1.3, III 1.5.2.1, III 1.5.2.2 e III 1.5.2.3, visto que a decisão embargada indica um fundamento antecedente em termos lógicos, suficiente em si mesmo para sustentar a conclusão do Colegiado – a não comprovação dos valores das despesas contabilizadas e deduzidas pela empresa.

Quanto à infração 2 – glosa de prejuízos na alienação de veículos dados em garantia, entregues amigavelmente pelos devedores à empresa - a decisão embargada manteve o que fora decidido em primeira instância, ou seja, manteve a glosa com fundamento em serem estes créditos com garantia real sujeitos ao artigo 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, dedutíveis apenas após dois anos do vencimento ou desde que iniciados e mantidos os procedimentos para sua cobrança, condições que não teriam sido observadas no caso concreto.

Os argumentos III 1.4 e III 1.5.1, mencionados pela Embargante, são pertinentes à infração 2 e de fato não foram apreciados pela decisão embargada.

Observa-se, ainda, que a decisão recorrida não se manifestou a respeito dos argumentos III 1.6, III 1.7 e III 1.8, os quais, ainda que não afetem o juízo manifestado quanto à dedutibilidade de perdas, poderiam em tese, se acolhidos, alterar o resultado fiscal do período autuado e o crédito tributário lançado.

O presente despacho não importa em juízo acerca do valor ou da procedência de tais argumentos; ora apenas se reconhece que estes foram aduzidos no recurso voluntário, que o acórdão recorrido não se pronunciou a respeito, que o entendimento manifestado pelo Colegiado *a quo* não os afasta automaticamente e que são potencialmente hábeis a alterar a exigência fiscal discutida nestes autos.

Pelo exposto, reconhece-se a omissão do acórdão recorrido apenas quanto aos argumentos aduzidos nos itens III 1.4, III 1.5.1, III 1.6, III 1.7 e III 1.8 do recurso voluntário.

2. Obscuridade – quanto à não-caracterização dos prejuízos na alienação de veículos automotores retomados como perdas definitivas

(...)

Não se vislumbra obscuridade, na medida em que a decisão embargada identifica os fundamentos pelos quais mantida a infração 2, a saber: o fato de os valores deduzidos corresponderem a créditos com garantia real sujeitos ao artigo 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, e como tais, dedutíveis apenas após dois anos do vencimento ou desde que iniciados e mantidos os procedimentos para sua cobrança, condições que não teriam sido observadas no caso concreto.

Observa-se que o despacho de admissibilidade não vislumbrou obscuridades, mas admitiu em parte a existência de omissões, que concernem tão somente à infração 2.

É de se ressaltar que foi proferido um primeiro acórdão de n. 1301-002.606 (19/09/2017), complementado pelos acórdãos de embargos n. 1301-003.486 (20/11/2018) e n. 1301-004.419 (10/03/2020). Esses dois últimos acórdãos trataram exclusivamente da matéria multa isolada. Transcreve-se as ementas dos acórdãos embargados, destacando que a matéria embargada foi analisada apenas no primeiro acórdão proferido pelo CARF:

Acórdão de recurso voluntário nº 1301-002.606:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

NULIDADE DO ACÓRDÃO POR VÍCIOS FORMAIS.

O julgador deve formar sua livre convicção com base nos fatos e provas apresentados nos autos.

DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÃO DE RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DEDUTIBILIDADE.

Os descontos e abatimentos concedidos na renegociação de créditos de Instituições Financeiras são perdas definitivas, desde que documentalmente comprovados.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 9.430/1996.

As perdas no recebimento de créditos poderão ser deduzidas como despesas, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que observados os requisitos da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: (i) por maioria de votos, dar provimento parcial para restabelecer a dedução de R\$ 1.497.750,24 referente à glosa do Anexo I (glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário em que foi realizada a dedução), vencido o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que restabelecia integralmente a dedução; (ii) por unanimidade de votos dar provimento para restabelecer a glosa do item 4 do Termo de Verificação Fiscal, infração número 3, no valor de R\$ 20.698.752,85 (comissão de despesas com terceiros) e de R\$ 96.585.033,41 (comissão de prestadora ou promotora), no total de R\$ 117.283.786,26; (iii) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

Acórdão de embargos n.º 1301-003.486:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DA ALEGADA CONTRADIÇÃO. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 82.

Se as glosas de despesas foram indevidas, restabelecendo-se as suas deduções, não há que se falar em aplicação das multas isoladas, já que o lançamento foi afastado. De igual forma as multas também o foram, por consequência. De igual forma, não há que se discutir acerca da aplicação ou não da Súmula 82, do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a contradição apontada e ratificar o decidido no acórdão 1301-002.606.

Acórdão de embargos n.º 1301-004.419:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS PROPOSTOS PELA UNIDADE DE ORIGEM. INEXATIDÃO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

Sendo constatada a inexatidão material, configurada pela impropriedade na redação do dispositivo do voto, há de se acolher os embargos de declaração, como embargos inominados, para alterar a redação do texto.

EMBARGOS INOMINADOS OPOSTOS PELA PFN.

Cabem embargos inominados para corrigir inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo, nos termos do art. 66 do Regimento Interno do CARF.

No caso, constatada a existência de inexatidão material, no acórdão embargado, por lapso manifesto, devem ser acolhidos visando saná-lo.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência, por inexistência de previsão legal.

É que a multa isolada foi concebida apenas para apenar um tipo específico de infração e, portanto, não pode ser utilizada como sanção de comportamentos que envolvam dedução indevida da base de cálculo do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, acolher os embargos nominados da unidade de origem para, sem efeitos infringentes, sanar a inexatidão material apontada; e (ii) por maioria de votos, acolher os embargos nominados da PGFN, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e os Conselheiros Roberto Silva Junior e Rogério Garcia Peres que votaram por recebê-los como embargos de declaração e rejeitá-los por sua intempestividade, e, em segunda votação, por maioria de votos, ratificar o decidido no Acórdão nº 1301-002.606 no que diz respeito ao cancelamento da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e os Conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram para acolher os embargos com efeitos infringentes para restabelecer a exigência de multa isolada, nos termos do voto da relatora. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor tanto em relação ao conhecimento dos embargos nominados da PGFN quanto ao cancelamento da exigência de multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Os embargos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário 2010, no qual foram apuradas as seguintes infrações:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DESPESAS NÃO COMPROVADAS

0002 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

0003 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - EXCLUSÕES INDEVIDAS

0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Conforme relatado, o despacho de admissibilidade constatou a existência de omissões no acórdão recorrido, tendo em vista que este Colegiado, sob outra composição, teria

deixado de analisar alguns dos argumentos de defesa da Recorrente, no que concerne à infração de glosa de prejuízos na alienação de veículos dados em garantia (Infração 2), que teriam *em tese* o condão de alterar o resultado do julgamento.

A infração 2 decorreu da glosa de prejuízos na alienação de veículos dados em garantia, entregues amigavelmente pelos devedores à empresa. A decisão embargada manteve a glosa com fundamento em serem estes créditos com garantia real sujeitos ao artigo 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, dedutíveis apenas após dois anos do vencimento ou desde que iniciados e mantidos os procedimentos para sua cobrança, condições que não teriam sido observadas no caso concreto.

O Despacho de Admissibilidade constatou omissão quanto aos argumentos de defesa III 1.4 e III 1.5.1, do recurso voluntário, que dizem respeito à alegação de “Existência de Previsão Legal Específica para as Perdas na Alienação de Veículos Retomados” e “Das Perdas na Alienação de Veículos Automotores Retomados”, respectivamente.

A decisão recorrida também não teria se manifestado a respeito dos argumentos III.1.6 –*Da Não Observância do Sr. Agente Fiscal de Todas as Despesas Dedutíveis com Operações de Crédito - Valores já Oferecidos à Tributação*; III.1.7 –*Da Mera Antecipação de Despesas das Perdas com Operações de Crédito (Itens 2 e 3 do TVF – Infrações nºs 1 e 2)* e; III.1.8 –*Da Ausência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, de Despesa Considerada Indedutível*.

Passo à análise.

Da Alegação de Existência de Previsão Legal Específica para as Perdas na Alienação de Veículos Retomados (item III 1.4 do Recurso)

Subsidiariamente, caso não se entendesse que as despesas seriam dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR/99, a Recorrente alega que existe previsão legal específica com relação a este ponto que também justifica o reconhecimento de tal perda. Seria o art. 1.365 do Código Civil que assim dispõe:

Art. 1.365. É nula a cláusula que autoriza o proprietário fiduciário a ficar com a coisa alienada em garantia, se a dívida não for paga no vencimento.

Parágrafo único. **O devedor pode, com a anuência do credor, dar seu direito eventual à coisa em pagamento da dívida, após o vencimento desta.**

A Recorrente alega que a Autoridade Fiscal inclusive invocou o art. 527 do Código Civil, todavia, o art. 527 trataria da “Compra e Venda”, enquanto que o art. 1.365 é mais específico porque trata da propriedade fiduciária.

Transcrevo abaixo trecho do TVF que cita o Código Civil:

A continuidade da cobrança do saldo devedor via judicial, mesmo após a realização da garantia é procedimento previsto na legislação que rege a matéria, artigos 526 e 527 do Código Civil/2002 combinado com os §§ 4º e 5º do artigo 1º do Decreto Lei 911/69, a seguir transcritos:

“ Código Civil 2002 Subseção IV Da Venda com Reserva de Domínio Art. 521. Na venda de coisa móvel, pode o vendedor reservar para si a propriedade, até que o preço esteja integralmente pago.

.....

Art. 526. Verificada a mora do comprador, poderá o vendedor mover contra ele a competente ação de cobrança das prestações vencidas e vincendas e o mais que lhe for devido; ou poderá recuperar a posse da coisa vendida.

*Art. 527. Na segunda hipótese do artigo antecedente, é facultado ao vendedor reter as prestações pagas até o necessário para cobrir a depreciação da coisa, as despesas feitas e o mais que de direito lhe for devido. **O excedente será devolvido ao comprador; e o que faltar lhe será cobrado, tudo na forma da lei processual.**”*

DL 911/69

Art 1º O artigo 66, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 66. A alienação fiduciária em garantia transfere ao credor o domínio resolúvel e a posse indireta da coisa móvel alienada, independentemente da tradição efetiva do bem, tornando-se o alienante ou devedor em possuidor direto e depositário com todas as responsabilidades e encargos que lhe incumbem de acordo com a lei civil e penal.

§ 1º

§ 2º

§ 3º § 4º No caso de inadimplemento da obrigação garantida, o proprietário fiduciário pode vender a coisa a terceiros e aplicar preço da venda no pagamento do seu crédito e das despesas decorrentes da cobrança, entregando ao devedor o saldo porventura apurado, se houver.

§ 5º Se o preço da venda da coisa não bastar para pagar o crédito do proprietário fiduciário e despesas, na forma do parágrafo anterior, o devedor continuará pessoalmente obrigado a pagar o saldo devedor apurado.

(destaques nossos)

Em vista do exposto cabe a glosa total das pretendidas perdas na alienação de BNDU oriundas da alienação de veículos automotores recebidos em “ Acordo de Entrega Amigável de Bens Alienados Fiduciariamente”

Apenas a título de argumentação, caso se aceitasse o pretendido enquadramento no artigo 299 do RIR/99, o item 6 do citado documento representa uma mera liberalidade do PANAMERICANO e do financiado ao abrirem mão de eventuais saldos devedores ou credores apurados após a alienação do BNDU e não se opõe ao Fisco. Não se reveste ainda das características de usualidade e normalidade conforme pretendido e teria a natureza de perdão de dívida.

Da leitura dos arts. 526, 527 e 1.365 do Código Civil, vê-se que não são mutuamente excludentes, mas complementares. Os artigos 526 e 527 trataram dos contratos de Compra e Venda com garantia, e o art. 1.365 esclarece as normas da propriedade fiduciária, que é uma consequência da realização de compra e venda com garantia.

O art. 1.365 apenas impede que nos contratos de alienação fiduciária seja colocada cláusula impedindo o vendedor de reaver a coisa alienada, e dispõe que o devedor pode espontaneamente entregar a coisa como pagamento da dívida vencida.

O art. 1.365 trata apenas das condições do exercício da propriedade fiduciária, mas nada estabelece quanto ao saldo da dívida, ou o excesso, caso o bem retomado tenha valor superior ao saldo devedor, matéria esta que foi tratada no art. 527.

E nenhum desses artigos do Código Civil se mostra conflitante com o art. 9º da Lei n. 9.430/96, que tem natureza tributária e tratou especificamente das condições para que as perdas de tais operações possam ser deduzidas para fins de imposto de renda.

Ou seja, pelo caráter da especificidade, a Lei n. 9.430/96 é lei específica, enquanto o Código Civil, é lei geral, a ser utilizada subsidiariamente, além do que, conforme demonstrado, não se contradizem, mas apenas se complementam, uma vez que o Código Civil não tem por objetivo tratar dos efeitos tributários das perdas com operações de alienação fiduciária.

No caso em tela, o devedor entregou o bem ao credor, todavia o valor do bem era inferior à dívida. Para que o credor pudesse deduzir as perdas, deveria ter aguardado dois anos e ter iniciado e mantido os procedimentos de cobrança. Se não aguardou o prazo necessário e não tomou as medidas de cobrança, tal procedimento configura um perdão da dívida remanescente e uma liberalidade do credor.

O art. 1.365 do Código Civil não é mais específica que a Lei n. 9.430/96, uma vez que esta é lei específica, de natureza tributária que estabeleceu as condições de dedutibilidade das perdas nas operações de compra e venda com garantia.

Sendo assim, neste ponto, acolho os embargos, para sanear-lhes a omissão, sem efeitos infringentes.

Das Perdas na Alienação de Veículos Automotores Retomados (Item 1.5.1)

Alega a Recorrente que as perdas incorridas pelo Recorrente nas alienações de veículos retomados são dedutíveis mesmo se sujeitas às condições previstas no art. 9º da Lei nº 9.430/96.

A Recorrente argumenta que cumpriu o que dispõe o inciso III do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430/96, no qual se admite a dedução de perdas com operações de crédito desde que "*mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias*".

Declara que a Recorrente adotou a melhor medida possível para reaver a garantia ("o arresto das garantias"), como o próprio dispositivo legal mencionado acima exige, o que, consequentemente, resultou na redução máxima possível de um prejuízo inevitável, uma verdadeira perda efetiva, em uma operação de crédito.

Também argui a improcedência do acórdão recorrido no sentido de que o Recorrente não teria comprovado as cobranças judiciais, " eis que a interessada traz apenas extração eletrônica dos andamentos dos processos sem que demonstrasse que as mesmas estão em curso" (fls. 55).

Por fim, a Autuada defende que resta incontestável que tais operações de crédito ainda assim seriam dedutíveis para fins fiscais, pois deveriam apenas cumprir os requisitos de operações "sem garantias", mais brandos que aqueles aplicáveis às operações "com garantias", utilizados pela Autoridade Fiscal e ratificados pela DRJ.

De plano, rejeita-se a alegação de que poderiam ser aplicados os requisitos de operações "sem garantia", posto que a Autuada não comprovou ter iniciado e mantidos os procedimentos judiciais de cobrança. Esta prova deveria ser produzida pelo Contribuinte e não pelo Fisco. Além do que as extrações eletrônicas de consulta aos processos não permite ter conhecimento pleno do andamento dos processos.

Outrossim, os veículos automotoras foram devolvidos através de "Acordo de Entrega Amigável de Bens Alienados Fiduciariamente", do qual consta o item 6, que as partes se comprometem a dar quitação de seus direitos e obrigação e não ingressar em juízo para cobrança de eventuais diferenças, vide (fl. 54 do TVF):

Em vista do exposto cabe a glosa total das pretendidas perdas na alienação de BNDU oriundas da alienação de veículos automotores recebidos em "Acordo de Entrega Amigável de Bens Alienados Fiduciariamente"

Apenas a título de argumentação, caso se aceitasse o pretendido enquadramento no artigo 299 do RIR/99, o item 6 do citado documento representa uma mera liberalidade do PANAMERICANO e do financiado ao abrirem mão de eventuais saldos devedores ou credores apurados após a alienação do BNDU e não se opõe ao Fisco. Não se reveste ainda das características de usualidade e normalidade conforme pretendido e teria a natureza de perdão de dívida.

"5)

6) Fica sem efeito o disposto na cláusula 4* e 5* supra pelo que as partes desde logo, dão reciprocamente. QUITAÇÃO dos seus direitos e obrigações decorrentes do contrato rescindido, para nada reclamar uma a outra, seja em que tempo for em juízo ou fora dele, ressalvado direito de terceiros." (destaque nosso)"

Há de se concluir, portanto, que a Recorrente não deu andamento às ações de cobrança do saldo devedor.

Também não se pode aceitar que foram cumpridos os requisitos do que dispõe o inciso III do § Iº do art. 9º da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que ainda que não tenha havido a cobrança judicial, teria havido o *arresto das garantias*. Veja que não há que se falar arresto de garantia, pois tratou-se de entrega amigável do bem, por parte do devedor, certamente porque este tinha ciência de que sua dívida era superior ao valor do automóvel dado em garantia.

Isto posto, a Recorrente não cumpriu os requisitos legais para dedutibilidade da perda.

Neste ponto, também acolho os embargos, para suprir a omissão, sem efeitos infringentes.

Dos Demais Pontos Omissos – itens III 1.6, III 1.7 e III 1.8

A Recorrente também alega que a Autoridade Fiscal teria considerado valores já oferecidos à tributação (III.1.6). Ou seja, teria havido tributação em duplicidade. Transcrevo trecho do recurso:

Entretanto, verifica-se que no caso concreto, **a Autoridade Fiscal, ao lavrar os autos de infração em foco, não se atentou à necessidade de se excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 32.036.239,25, o qual, por um lapso, também não foi excluído pelo Recorrente no ano de 2010.**

Deveras, o Recorrente obteve sucesso na recuperação de R\$ 88.101.885,84, lançados em contrapartida de receita, na conta sob a rubrica "7.1.9.20.00.9 000.0-RECUPER.CREDITOS BAIXADOS COMO/PREJUÍZO" (doc. 07 da Impugnação), provenientes de operações de crédito já baixadas contabilmente por força da Resolução BACEN nº 2.682, **dos quais R\$ 32.036.239,25 jamais foram considerados dedutíveis pelos critérios da Lei nº 9.430/96.**

Ou seja, a recuperação de crédito (R\$ 32.036.239,25) baixado como prejuízo representa uma receita contábil sem reflexo na composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que tal valor já havia sido adicionado anteriormente no momento da baixa contábil do ativo.

Conclui-se, assim, que o montante de R\$ 32.036.239,25, no momento anterior, quando reconhecido como despesa com perda de créditos de liquidação duvidosa, não tiveram sua dedução fiscal, vale dizer, "foram tributados". Nesse sentido, não há que se falar em nova incidência tributária no momento de sua respectiva recuperação, sob pena de majoração indevida das bases de IRPJ e da CSLL.

Deste modo, a Fiscalização deveria ter ajustado as bases de cálculo autuadas, compostas pelas supostas infrações nºs 01 ("perdas em operação de crédito), 02 ("prejuízo na alienação de veículos") e 03 ("despesas de comissão"), para excluir o montante de R\$ 32.036.239,25 do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, por configurar enriquecimento sem causa da União, visto que tal valor foi tributado em períodos anteriores.

Tal argumento não procede. Isto porque, a própria Recorrente afirma que estas despesas fizeram parte apenas de ajustes contábeis para se adequar as normas do BACEN para as instituições financeiras e que não afetaram a apuração do lucro real.

Entretanto, o lançamento constante dos autos tratou de glosas de despesas e exclusões que afetaram a apuração do lucro para fins fiscais.

Logo, não houve há que se falar em "dupla" tributação ou enriquecimento ilícito por parte da União. As despesas foram glosadas porque não eram dedutíveis na apuração do lucro real, enquanto que a recuperação de créditos já baixados configura receita tributável.

Nesta matéria, rejeitam-se os argumentos da Recorrente, logo, resta sanada a omissão, sem efeitos infringentes.

Aduz a Recorrente que houve mera antecipação de despesas das perdas com operações de crédito (Infrações nºs 1 e 2) o que, configuraria, portanto, postergação dos pagamento dos tributos em questão (III.1.7).

A questão da possibilidade de que o contribuinte fosse alegar postergação do pagamento dos tributos foi aventada pela própria Autoridade Lançadora. A Recorrente pode discordar da Autoridade Fiscal, mas entendo que se mostra correto o fundamento por ela

disposto para afastar a postergação. A postergação teria lugar se a despesa viesse a ser dedutível no futuro, mas no caso em tela, a despesa não seria dedutível nem em 2010, nem em exercícios futuros, pois se tratou de mera liberalidade. Nesse sentido transcrevo trecho do TVF (fl. 43):

Quanto à possível alegação de postergação que poderia ser feita pelo PANAMERICANO, verifica-se que a legislação regula a postergação no art. 273 do RIR/99:

Art. 273. 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, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)''

O presente caso não se trata de inexatidão quanto ao período de competência de escrituração de despesas, de que trata o art. 6º do Decreto nº 1598/77, mas de incorreto registro de valores no LALUR a título de exclusão de perdas no recebimento de créditos em desacordo com a Lei nº 9.430/96.

Melhor explicando, **apenas quando do implemento simultâneo de todas as condições de dedutibilidade – prazo, valor, providências administrativas e judiciais, conforme o caso – é que o valor é passível de dedução**: antes disto de eventos podem ocorrer, tais como adimplência pelo devedor, desistência de cobrança administrativa ou judicial, tornando o valor indedutível, portanto, a tese de postergação não mereceria acolhida. (grifei)

Portanto, as despesas e perdas foram consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro real. Não quer dizer que tornar-se-iam dedutíveis em exercícios futuros.

Neste ponto, resta sanada a omissão, sem efeitos infringentes.

No que tange à CSLL, o sujeito passivo alegou ausência de previsão legal para a adicionar à sua base de cálculo da CSLL a despesa considerada indedutível (III.1.8).

Tal argumento não merece prosperar.

De acordo com o artigo 2º da Lei n. 7689/88, a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.”

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”(grifei)

Tem-se que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes do IRPJ. E se essas despesas/perdas não são foram consideradas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ, também não poderiam ser deduzidas da base de cálculo da CSLL.

O Resultado do Exercício das sociedades é apurado de acordo com e lei comercial, artigo 187 da Lei nº 6.404/76:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I. a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II. a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III. as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV. o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V. o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

O art. 187 da Lei das S/A demonstra a forma como o resultado do exercício é obtido. Já a base de cálculo da CSLL é apurada após o lucro operacional, devendo ser computados ainda as despesas e perdas incorridas relacionadas aos rendimentos obtidos.

Se as perdas incorridas foram consideradas uma liberalidade da pessoa jurídica, jamais poderia ser considerada como despesa operacional, e por conseguinte, também não compõe o lucro operacional que é a base de cálculo da CSLL.

O art.2º da Lei n.7689/88, ao determinar que a base de cálculo da contribuição seria o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, estabeleceu uma simetria entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ressalvada as especificidades de cada tributo estabelecidas em lei.

A lei instituidora da CSLL estabeleceu essa simetria e o art. 57 da lei n.8.981/95 ratifica esse entendimento, nos seguintes termos:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao

disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.(Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)(grifei)

Em face da determinação constante do artigo supracitado, entendo que as despesas e perdas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, também não poderão ser abatidas da base de cálculo da CSLL.

Há de se negar provimento ao recurso neste ponto. Portanto, sanada a omissão, sem efeitos infringentes.

Conclusão

Por tudo o exposto, voto por acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar as omissões apontadas, mantendo a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Conforme relatado pela Ilustre Relatora, os embargos foram conhecidos para, dentre outros, sanar a omissão relativa ao enfrentamento do argumento de suposta ausência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas decorrentes de prejuízos na alienação de veículos dados em garantia, entregues amigavelmente pelos devedores à Embargante. Nesse ponto, por maioria, os embargos de declaração foram acolhidos, para sanar a omissão, sem efeitos infringentes. Isso porque, de acordo com o entendimento da Relatora, haveria uma simetria entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrente da lei instituidora da contribuição e ratificada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/1995, donde as despesas indedutíveis para fins de IRPJ, igualmente não poderiam ser abatidas da base de cálculo da CSLL.

Com todo respeito ao referido posicionamento, penso que IRPJ e CSLL têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do resultado do período, apurado de acordo com as leis comerciais¹, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios – ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo. Tanto é assim que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê, expressamente, que se aplicam à CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

A própria Receita Federal, ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 198/2014, que trata da equiparação da base de cálculo do IRPJ à da CSLL para fins de dedução das perdas em operações realizadas no mercado de renda variável, afirmou o seguinte:

¹ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º e 67, caput e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988.

“7. Como se vê, a norma [art. 57 da Lei 8.981/95], apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor” (grifei).

Reforça esse entendimento a existência de dispositivos legais que, expressamente, estabelecem simetrias entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que veda determinadas deduções na apuração de ambos os tributos, e o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, que determina a adição dos valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros à base de cálculo da CSLL, em linha com o que já previa o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com relação ao IRPJ.

Assim, não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL. É o que ocorre, por exemplo, com o art. 47 da Lei nº 4.502/1964, reproduzido pelo art. 299 do RIR/1999, que, ao meu ver, não se aplica à CSLL, tendo em vista que a referida norma tem por objeto expresso dispor sobre o imposto de renda e foi publicada antes da instituição da contribuição².

Isso não significa, entretanto, que despesas desnecessárias possam ser deduzidas na apuração da contribuição. Como tratado acima, a base de cálculo da CSLL parte do resultado do exercício, aferido de acordo com as leis comerciais. De acordo com o §1º do art. 187 da Lei 6.404/1976, na determinação do resultado do exercício, serão computados “a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”.

Portanto, do §1º do art. 187 da Lei 6.404/1976 pode-se extrair que somente serão computados na determinação do resultado do exercício as despesas pagas ou incorridas correspondentes às receitas ou aos rendimentos auferidos. *A contrario sensu*, as despesas desnecessárias, assim entendidas àquelas que não foram incorridas para a geração de receitas, não devem ser computadas na apuração do resultado.

No presente caso, a manutenção da glosa de prejuízos na alienação de veículos dados em garantia, entregues amigavelmente pelos devedores à empresa – teve por fundamento o artigo 9º, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996. No entanto, o *caput* do referido dispositivo é expresso acerca da sua aplicação à apuração do lucro real – base de cálculo do IRPJ -, nada dispondo sobre a base de cálculo da CSLL. Em outras palavras: em que pese as perdas com créditos com garantia, vencidos há mais de dois anos, só possam ser deduzidos como despesa na determinação do lucro real se iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento ou arresto das garantias, tal requisito não se aplica à CSLL, por ausência de previsão legal.

² A remissão ao art. 47 da Lei 4.506/64, feita pelo art. 13 da Lei nº 9.249/1995, não tem por consequência a sua aplicação à CSLL. A melhor interpretação do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, ao meu ver, é aquela no sentido de que as vedações ali contidas se aplicam ao IRPJ, ainda que tais despesas sejam necessárias à operação da empresa e a manutenção da fonte produtora e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Isto é, ainda que determinadas despesas preencham os requisitos de dedutibilidade na apuração do lucro real, previstos no art. 47 da Lei 4.506/64, elas serão indedutíveis se contidas no rol do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Diante disso, desde que comprovados que os prejuízos na alienação de veículos dados em garantia são inerentes à atividade do Embargante e, portanto, necessários à geração de suas receitas, entendo que a referida glosa não merece prosperar, tendo em vista a inaplicabilidade do artigo 9º da Lei nº 9.430/1996 à CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic