



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

Processo nº 19515.002141/2003-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.827 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria IRPJ e outro
Recorrente MAKRO ATACADISTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999

ESTOQUE DE MERCADORIAS. SUPERMERCADO. QUEBRAS E PERDAS. DEDUTIBILIDADE SUBMETIDA A PROVA.

A razoabilidade é critério aplicável apenas às quebras e perdas ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio. As perdas em razão de outras circunstâncias somente são admissíveis quando decorrentes de deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, e desde que provadas na forma da lei.

PROCEDIMENTOS REFLEXOS. DECORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : Por voto de qualidade, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro José Ricardo da Silva, acompanhado pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

MARCO AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Presidente para formalização de acórdão.

JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator.

JOSELAINE BOEIRA ZATORRE - Relatora 'ad hoc' designada para formalização de acórdão

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), José Ricardo da Silva (Vice-Presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga

Relatório

MACKO ATACADISTA S/A, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 47.427.653/0001-15, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Carlos Lisdegno Carluc, nº 519 - Bairro Butantã, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls.613/619, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP I, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 630/653.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, em 11/06/2003, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 508/514), com ciência pessoal, em 11/06/2003 (fls. 514), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.302.892,05, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuições, acrescidos da multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuição referente ao período relativo ao exercício ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou quebra ou perda de estoque registrada indevidamente, conforme Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 233 e 234, do RIR/94.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal e Esclarecimento (fls. 502/505), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a fiscalizada foi intimada em 14/11/2002, Termo de Intimação nº 14, a responder o seguinte: (1) - a empresa emitiu algum documento fiscal para baixa das mercadorias faltantes no estoque quando da recontagem efetuada no dia 02/01/99; (2) - a empresa comunicou à Receita federal com base no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 (CTN) abaixa das quantidades faltantes para acertos dos registros fiscais com seu estoque físico.

- que em resposta a empresa informou o que se segue: (1) - O MAKRO possui documento interno que contém informações sobre as variações verificadas no inventário final do ano calendário de 19998; (2) - O MAKRO não efetuou a comunicação de que trata o artigo 138 do CTN, mas os fatos encontram-se contabilizados e consequentemente refletidos na apuração de seu lucro real do exercício.

- que continuando nossa análise constatamos que os ajustes realizados pela empresa estavam demonstrados nas planilhas de AJUSTES DE ESTOQUES. As planilhas são compostas de dois grupos de produtos: ALIMENTOS e NÃO ALIMENTOS. O grupo de NÃO ALIMENTOS é identificado pelo código de área “6”. Seleccionamos, dentro do grupo de NÃO ALIMENTOS, produtos que não perecem pelo simples manuseio;

- que com base nos levantamentos elaboramos a planilha em Excel onde fica demonstrado o ajuste que foi debitado na conta de lucros e perdas da empresa, reduzindo, assim, o lucro líquido e consequentemente o lucro real no valor de R\$ 1.547.144,45 referente aos produtos NÃO ALIMENTOS;

- que é importante ressaltar que sobre os ajustes de NÃO ALIMENTOS não foram apresentados à fiscalização nenhum documento sobre inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou queixa perante a autoridade policial sobre furtos cometidos por empregados ou terceiros (art. 364 do RIR/99 e art. 303 do RIR/94) e nem mesmo sobre destituição de mercadorias emitidos por autoridade competente (art. 291 do RIR/99 e art.233 do RIR/94);

- que as perdas previstas no inciso II do artigo 291 do RIR/99 são admitidas como dedutíveis para efeitos fiscais se forem comprovadas por uma das formas mencionadas;

- que os ajustes dos produtos NÃO ALIMENTOS relacionados, que foram debitados ao custo das mercadorias vendidas, estão enquadradas no item “c” do inciso II do artigo 291 do RIR/99;

- que nesse caso era necessário obedecer as regras determinantes na legislação aplicável;

- que como já mencionados quando dos fatos a empresa não emitiu nota fiscal nos ajustes de tais mercadorias, isto nos leva a dedução que não foram vendidos e nem devolvidos para troca;

- que o contribuinte infringiu aos arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 233 e 234, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 1.041/94 c/c art.2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 19 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Em sua peça impugnatória de fls. 516/535, instruída pelos documentos de fls. 536/609, apresentada, tempestivamente, em 11/07/2003, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a requerente é empresa que se dedica ao comércio atacadista e varejista em todo o território nacional, sendo que as mercadorias comercializadas pela mesma são classificadas como “ALIMENTOS” (tais como pão, bebida, macarrão, detergentes ou sabão em

pó, ou seja, gêneros de primeira necessidade e produtos de limpeza para consumo, entre outros) e “NÃO ALIMENTOS” (tais como perfumaria, televisores, máquinas fotográficas, geladeiras, etc.);

- que todas as obrigações comerciais e fiscais são devidamente cumpridas pela Requerente, inclusive o levantamento e a avaliação do seu estoque, nos termos do artigo 234 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/94”), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.1.1994. Em virtude do vultoso volume de mercadorias comercializadas pela Requerente, observa-se a ocorrência de natural e inevitável percentual de quebras e perdas em seu estoque, cujo levantamento e avaliação são realizados de forma a atender as regras contábeis e fiscais, conforme previsto no artigo 234 do RIR/94. São inúmeros os fatores que ocasionam tais perdas, desde furtos cometidos dentro dos estabelecimentos até a ocorrência de erros operacionais que resultam na perda do estoque;

- que a existência de tais perdas no ramo dos supermercados, atacadistas ou varejistas, é inegável e notória. De fato, é impossível imaginar que um estabelecimento do ramo da Requerente, seja qual for o seu tamanho, não sofra perdas em seu estoque. É de fácil constatação a impossibilidade de se evitar por completo a ocorrência de tais perdas em seu estoque. Ao se deparar com a enorme quantidade mercadorias comercializadas pela Requerente e com a quantidade de pessoas que circulam nos seus estabelecimentos, fica ainda mais nítida a existência de uma margem normal de perdas em seu estoque;

- que cumpre ressaltar que as perdas em questão ocorrem independentemente da natureza dos bens específicos. De fato, seja qual for o tipo de mercadoria em análise (alimentos, eletrodomésticos, etc.), nota-se a existência de um percentual de perdas, muito embora exista uma variação do percentual de acordo com a natureza da mercadoria;

- que a Requerente, como não poderia deixar de ser, possui grande interesse em reduzir o percentual de perdas, e, portanto, adota uma série de medidas preventivas, tais como a ampliação e melhoria do sistema de segurança, aperfeiçoamento dos procedimentos operacionais, entre outras. Comprovando os esforços da Requerente para diminuir as perdas, os índices percentuais das mesmas, seja o referente ao montante total de produtos, seja o referente a algum grupo específico (como os NÃO ALIMENTOS), vêm mostrando uma significativa e constante queda, conforme amplamente noticiado por matérias de jornais de grande circulação (doc. nº 4);

- que é de ressaltar que a Requerente esteve submetida à fiscalização por um longo período, sendo que todos os documentos e as infrações solicitadas foram devidamente prestadas. Todos os procedimentos contábeis, fiscais e até mesmo operacionais foram esmiuçados de forma que D. fiscalização entendesse a sistemática de comercialização – e contabilização – das mercadorias, inclusive as perdas. Foram demonstradas, aliás, que as perdas – em percentual muito reduzido – são totalmente justificadas, levando em conta o ramo de atividade da Requerente;

- que, entretanto, sem levar em consideração os fatos expostos, a D. Fiscalização lavrou o Auto de Infração ora impugnado, por entender que a Requerente teria registrado como custo, indevidamente, quebras e perdas no valor de R\$ 1.547.144,45, o que teria reduzido o seu lucro líquido e, por conseguinte, seu lucro real. Ressalta-se que esse valor das perdas indicado pela D. Fiscalização correspondente apenas a 0,09% do faturamento da Requerente, percentual esse que, indubitavelmente, é muito irrisório;

- que em primeiro lugar, cabe ressaltar que o levantamento e a avaliação do estoque da Requerente são realizados de acordo com as normas comerciais e fiscais, segundo o artigo 234 do RIR/94, de forma que não há que se questionar os critérios utilizados, mesmo porque a D. Fiscalização não o fez. O principal aspecto em questão no presente processo administrativo diz respeito ao registro das perdas ou quebras, totalmente razoáveis, ocasionadas na prática da atividade. Ressalta-se que as quebras e as perdas de produtos são totalmente inerentes à atividade da Requerente;

- que o dispositivo transcrito faz a distinção entre: (i) as quebras ocorridas na fabricação, transporte e manuseio dos produtos; e (ii) aquelas causadas por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro. No caso do inciso I do artigo 233 do RIR/94 (quebras na fabricação, transporte e manuseio de produtos), as perdas podem ser consideradas custo, desde que preencham o critério de razoabilidade, de acordo com a natureza do bem e da atividade. Em casos excepcionais e específicos, quais sejam, aqueles previstos pelo inciso II do artigo 233 do RIR/94, é necessária a apresentação das provas listadas no referido dispositivo, o que não é o caso;

- que no caso da Requerente, as perdas enquadram-se no inciso I do artigo 233 do RIR/94, ou seja, trata-se de quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas no transporte e no manuseio. Conforme anteriormente explanado, a Requerente atua no ramo de hipermercado – atacado e varejo – no sistema de auto-serviço. Dessa forma, os próprios clientes têm acesso às mercadorias no sistema de auto-serviço, seja a compra realizada no atacado ou varejo.

- que a D. Fiscalização alega, também, que a ausência de nota fiscal a comprovar os ajustes de mercadorias leva à conclusão de que as mercadorias não foram vendidas e nem devolvidas para troca. Ora, se, no caso em questão, se tratam de perdas ou quebras de mercadorias em razão da própria atividade da Recorrente, não há que se falar em emissão de nota fiscal, que deve ser emitida quando da saída (venda) de mercadorias;

- que os ajustes de estoque realizado pela Recorrente decorrem simples e puramente das perdas e quebras do seu estoque, seja no manuseio ou no transporte dos produtos, em razão da atividade praticada;

- que nota-se, portanto, que as perdas e as quebras decorrentes do próprio ramo de atividade da empresa são totalmente razoáveis, ainda mais se considerar os índices muito reduzidos apresentados pela Requerente. Somente aquelas perdas que decorrem de eventos excepcionais, e que, destarte poderiam elevar os índices apresentados por determinada empresa a níveis anormais, devem ser comprovadas por meios específicos, tais como laudos de autoridades fiscais, o que não é o caso da Requerente.

- que conforme mencionado anteriormente, no caso em discussão, o percentual de perdas relativas aos NÃO ALIMENTOS apuradas pela D. Fiscalização representa apenas 0,09% do faturamento da Requerente, perdas essas que são inerentes às atividades da Requerente. Não se pode admitir que apenas os alimentos sejam passíveis de perda, pois, em determinadas atividades, como é o caso da Requerente, mesmo aqueles produtos que não são alimentícios estão sujeitos a perdas inerentes à prática da atividade;

- que a D. Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração em pauta, buscou enquadrar os produtos selecionados (NÃO ALIMENTOS) na alínea “c” do inciso II do artigo 233 do RIR/94, o que implicaria na necessidade de comprovação, por laudo de autoridade

fiscal, da destruição dos bens obsoletos, invendáveis ou danificados. Tal enquadramento, data vênha, não possui razão de ser, como será demonstrado;

- que a inevitabilidade de perdas no estoque de empresas dos mais diversos ramos de atividade é um fato inconteste. Reconhecendo tal inevitabilidade, o legislador brasileiro, muito apropriadamente, permitiu a dedução dos valores decorrentes de tais perdas, desde que razoáveis, ou seja, desde que dentro dos parâmetros tidos como normais. Assim, previu que as perdas razoáveis que ocorrerem em qualquer uma das etapas do processo produtivo e de comercialização de determinada empresa poderiam ser consideradas como custo. Nota-se bem: os termos “fabricação”, “transporte” e “manuseio” abarcaram todas as etapas do processo produtivo e de comercialização, e, em face disso, a única conclusão lógica a que se pode chegar é a de que quaisquer perdas, desde que sejam razoáveis e normais ao ramo de atividade, devem consideradas custos;

- que as perdas observadas pela requerente em seu estoque de NÃO ALIMENTOS encontram-se, conforme já demonstrado, num patamar perfeitamente razoável, e são inegavelmente históricas e constantes. Cumpre destacar que o primeiro Acórdão transcrito refere-se a Recurso interposto por empresa do ramo de supermercados, ou seja, o próprio Conselho de Contribuintes já afirmou, explícita e categoricamente, que tal ramo sofre perdas inegáveis e históricas, que devem, portanto, enquadrar-se no inciso I do artigo 233 do RIR/94, desde que razoáveis;

- que, além disso, é de fácil constatação que o meio de prova estabelecido pelo item “c” do inciso II do artigo 233 do RIR/94, qual seja, o laudo de autoridade fiscal, só pode ser imposto para casos excepcionais e significativamente grandes, conforme já mencionado. De fato, é gritantemente inviável que as autoridades sejam chamadas a verificar todas as destruições de bens ocorridas em todos os estabelecimentos comerciais brasileiros, ainda mais se considerar que, no caso da Requerente, as perdas são ocasionadas no transporte e no manuseio, principalmente, em decorrência da própria atividade, sendo que, nesse caso, nem sequer o laudo ou qualquer outra comprovação é necessária;

- que fica claro, assim, que as quebras e perdas decorrentes da natureza do bem e da atividade, ocorridas seja na fabricação, no transporte ou no manuseio, devem observar o critério da razoabilidade. No caso da Requerente, as perdas dos produtos denominados NÃO ALIMENTOS indicadas pela D. Fiscalização, cujo percentual é de apenas 0,09% em relação ao faturamento do período, se enquadram no inciso I do artigo 233 do RIR/94, pelo que são totalmente dedutíveis. O índice de perdas apresentado pela Requerente, muito abaixo daqueles apresentados por empresas de mesmo gênero, mostra que foi preenchido, clara e indubitavelmente, o critério de razoabilidade que requer o citado dispositivo legal;

- que resta, então, analisar a aplicabilidade do termo “manuseio”, como causa das perdas em questão. Nesse sentido, ressalta-se que o Dicionário Aurélio define o verbo “manusear” como (i) pegar ou mover com a mão; manejar; (ii) folhear, compulsar; e (iii) amarrotar, enxovalhar. Ora, é extremamente razoável e nítido, do ponto de vista lógico, que produtos como perfumes, brinquedos, tintas, entre tantos outros enquadrados como NÃO ALIMENTO, sofram perdas por manuseio. São inúmeras as hipóteses em que tais perdas são observadas: clientes que, ao mexer em produtos expostos, os derrubam; funcionários que, movendo produtos de prateleira, os danificam, e assim por diante. Até mesmo produtos de

grande porte, como fogões, sofrem tais tipos de perdas. Não se pode admitir que apenas produtos de pequeno volume possam sofrer perdas.

- que a D. Fiscalização alega, também, que não foi apresentado pela Requerente, nenhum documento relativo a inquérito instaurados nos termos da legislação trabalhista, ou queixa perante autoridade policial sobre furtos cometidos por empregados ou terceiros, conforme o artigo 303 do RIR/94;

- que em primeiro lugar, cabe mencionar que a ocorrência de furtos em estabelecimentos comerciais, seja qual for a área de atuação, é um risco inerente à atividade da Requerente. De fato, todo e qualquer estabelecimento comercial, especialmente aqueles que lidam diretamente com o público consumidor, sofre um determinado número de furtos, de modo constante e inevitável. Obviamente, tal número pode ser reduzido por medidas de segurança diversas, tais como a instalação de câmeras ou a contratação de funcionários para realizar a segurança do estabelecimento;

- que não obstante, é impossível que um estabelecimento comercial evite por completo a ocorrência de pequenos furtos. Em se tratando de uma empresa da magnitude da Requerente, e observando-se, ademais, que esta opera diretamente com os consumidores, com uma quantidade imensurável de produtos, é evidente que ocorrem pequenos furtos;

- que dada a variedade de produtos comercializados pela Requerente, que vão desde fitas cassetes e geladeiras (ou seja, produtos de grande ou pequeno porte, em grande ou pequenas quantidades), nota-se que os furtos ocorrem das formas mais variadas, sendo o tipo mais comum os pequenos furtos. Ora, em face de uma enorme quantidade de pequenos furtos, é claro que não ocorre a constatação imediata, pelos administradores do estabelecimento, de todos os furtos cometidos. Assim, em grande parte das perdas existentes, a Requerente nem sequer toma conhecimento de que o motivo que as ensejou foi um furto;

- que além do mais, não pode prosperar o entendimento que serviu de base para a exigência da multa, haja visto que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias de fato e de direito do contribuinte. No caso em questão, como demonstrado à exaustão, a Requerente não cometeu qualquer infração que justifique a aplicação da multa de 75%, cujo valor praticamente se equipara ao imposto supostamente devido. Por essa razão, a multa de ofício, além do principal – IRPJ e CSLL - deve ser cancelada;

- que por outro lado, no que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários. Confira-se, a esse propósito, a recente decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 215.881-PR;

- que demonstrada, portanto, a total improcedência da autuação principal (IRPJ), torna-se também improcedente a exigência relativa à CSLL. Em virtude do Auto de Infração relativo ao IRPJ, a D. Fiscalização lavrou, ainda, auto de infração referente à CSLL. Como se aplicam à CSLL as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto a base de cálculo (artigo 57 da Lei nº 8.981/95 e artigo 28 da Lei nº 9.430/96), uma vez demonstrada a total improcedência do IRPJ, descabida também a exigência da CSLL;

- que por todo exposto, fica comprovado que a Requerente, ao registrar como custo os valores referentes às perdas de NÃO ALIMENTOS, agiu em estrita obediência ao disposto pela legislação tributária, uma vez que tais perdas se enquadram, indiscutivelmente, no inciso I do artigo 233 do RIR/94. Tal interpretação é a única possível diante dos elementos que são resumidos se seguir: (i) as perdas ou quebras de estoque registradas pela requerente são decorrentes e inerentes à sua atividade, pelo que não há que se pretender enquadrar no inciso II do artigo 233 do RIR/94, que é aplicável em casos excepcionais; (ii) os percentuais de perdas apresentados pela Requerente são baixíssimos, e preenchem indubitavelmente o critério de razoabilidade do artigo 233, I do IRPJ/94. No caso, é de se ressaltar que as perdas indicadas pela D. Fiscalização representam, apenas, 0,09% do faturamento da Requerente; (iii) ao contrário do que afirma a D. Fiscalização, os produtos selecionados – NÃO ALIMENTOS – também perecem pelo manuseio, isto é, são perdidas ou quebradas no manuseio, conforme demonstrado; (iv) as perdas decorrentes de pequenos furtos não podem ser consideradas alheias às atividades da Requerente, pois, é notório que as empresas comerciais, como a Requerente, sofrem pequenos furtos, os quais são, aliás, inerentes às suas atividades, pelo que deve se afastada a aplicação do artigo 303 do RIR/94; (v) pelo critério da razoabilidade e considerando o ramo de atividade da Requerente, as perdas são razoáveis, podendo, por consequência, ser registradas como custo, nos termos do artigo 233, inciso I, do RIR/94; (vi) as perdas ou as quebras registradas pela Requerente não podem, de forma alguma, ser enquadradas no artigo 233, inciso II, do RIR/94, visto que todas são decorrentes do manuseio do bem e fazem parte inerente à atividade praticada e atendem os critérios do artigo 233, inciso I, do RIR/94;

- que, assim sendo, a Requerente tem como demonstrado que não merece prosperar o Auto de Infração (IRPJ, CSLL e multa de ofício e juros) e requer o acolhimento integral da presente impugnação e o cancelamento integral da exigência – IRPJ, CLSS, multa e juros – consubstanciada no Auto de Infração, com o consequente arquivamento do processo administrativo. Protesta, ainda, pela juntada posterior de documentos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP I concluíram pela procedência do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente, no tocante ao protesto da impugnante pela justada posterior de documentos, cabe assinalar que o artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235/1972 (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93) dispõe que, quando da impugnação, o interessado deverá apresentar as provas para fundamentar suas alegações, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (§ 4º do mesmo artigo), exceto se demonstrada, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas em suas alíneas;

- que a autuada não logrou comprovar a impossibilidade de apresentação, por motivo de força maior, de qualquer documentação adicional ao contido nos autos, no prazo previsto para impugnação, ou qualquer outro motivo elencado no referido § 4º, observando-se que o andamento do processo não pode ficar indefinidamente aguardando a apresentação de provas;

- que a matéria ora questionada se restringe à comprovação acerca da regularidade da escrituração contábil e fiscal exigida pela legislação tributária que fundamenta a apuração dos tributos e contribuições declarados pela empresa no período fiscalizado;

- que contesta a interessada a atuação não poderia ter como enquadramento legal o inciso II, do artigo 233 da Lei 4.506/64. Argúi que as quebras ou perdas no estoque da atuada se enquadram na hipótese do inciso I (quebras razoáveis, oriundas do transporte ou manuseio das mercadorias) e independem, portanto, de prova específica, por falta de previsão legal, justamente por serem razoáveis na atividade exercida;

- que com efeito, o ajuste efetuado pela empresa no valor de R\$ 1.547.144,45 corresponde a 0,12% em relação ao volume de compras (linha 25 da ficha 05 = R\$ 1.284.082.430,55 – fl. 41). Porém, conquanto possam ser consideradas razoáveis quebras ou perdas dessa ordem e, portanto, não sejam passíveis de prova específica de que trata o artigo 233, inciso II, do RIR/1994, qual seja, a apresentação de laudo ou certificado de autoridade competente, conforme o caso, tal não exime a empresa de comprovar a efetividade dessas quebras ou perdas;

- que tratando-se de questionamento fiscal quanto à confirmação de dados declarados pela empresa à SRF, compete à contribuinte comprovar a regularidade de seus registros contábeis e/ou fiscais por meio de documentação idônea, que deve ser mantida obrigatoriamente sob sua guarda pelo prazo definido na legislação e apresentada ao fisco sempre que solicitada (artigos 210 e 223 do RIR/1994);

- que, entretanto, intimada, durante a ação fiscal, a informar se havia emitido algum documento fiscal para baixa das mercadorias faltantes no estoque quando da recontagem efetuada no dia 02/01/1999 (Parecer Normativo CST 569/1971), a contribuinte respondeu que possuía apenas documento interno relativo a dados sobre as variações verificadas no inventário final do ano-calendário de 1998, que foram contabilizadas e, consequentemente, computadas na apuração do lucro real do exercício;

- que impõe-se observar que tampouco na fase impugnatória foi produzida prova para demonstrar que as perdas existiram de fato;

- que a arguição de que é inadmissível a fixação do valor da multa em montante que represente quase a totalidade do valor do tributo exigido, cumpre assinalar que não existe um patamar predefinido a estipular o percentual da multa, cabendo essa alteração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente;

- que no que se refere aos juros de mora, argúi a impugnante que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que esta taxa não foi criada por lei para fins tributários;

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano – calendário: 1998

Ementa: QUEBRA DE ESTOQUE DE MERCADORIA PARA REVENDA. A inclusão nos custos de quebras ou perdas ocorridas no transporte e manuseio da mercadoria, sem que o contribuinte prove com documentação hábil e idônea os reais valores verificados em tais rubricas, enseja a sua glosa.

SELIC: A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, com base na taxa SELIC.

MULTA DE OFÍCIO. Correta a aplicação de multa de ofício exigida em consonância com a legislação vigente.

AUTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL o que foi decidido quanto à exigência matriz, por serem fundamentados nos mesmos elementos de comprovação.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 07/04/2007, conforme Termo constante à fl. 627, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (27/04/2007), o recurso voluntário de fls. 630/653, instruído pelos documentos de fls. 654/659, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório

Voto Vencido

Conselheiro Relator José Ricardo da Silva

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Alega o recorrente, que o levantamento e a avaliação do estoque são realizados de acordo com as normas comerciais e fiscais, segundo o art. 234 do RIR/94, de forma que não há que se questionar os critérios utilizados, mesmo porque a autoridade fiscal lançadora não o fez.

Alega, ainda, que o art. 233 do RIR/94 faz a distinção entre: (i) as quebras ocorridas na fabricação, transporte e manuseio dos produtos; e (ii) aquelas causadas por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro.

Entende, o recorrente, que no caso do inciso I do artigo 233 do RIR/94 (quebras na fabricação, transporte e manuseio de produtos), as perdas podem ser consideradas custo, desde que preencham o critério de razoabilidade, de acordo com a natureza do bem e da atividade. Em casos excepcionais e específicos, quais sejam, aqueles previstos pelo inciso II do artigo 233 do RIR/94, é necessária a apresentação das provas listadas no referido dispositivo, o que não é o caso.

Enfim, a recorrente afirma que é impossível a obtenção de laudos de autoridade fiscal com a finalidade de certificar a destruição das mercadorias impróprias para o

uso em consequência das quebras por manuseio (bens danificados), bem como as perdas razoáveis em consequência de pequenos furtos realizados (lojas de supermercado).

Resta claro, no autos do processo, que a fiscalização realizou o lançamento com base nos artigos 195, inciso I, 197, § único, 233 e 234, do RIR/94, sob o fundamento de que essas perdas devem ser comprovadas de alguma forma pelo contribuinte, o que não é o caso dos autos. Inexistem quaisquer documentos que façam a necessária prova da destruição das mercadorias com a especificação, identificação, quantidade, valor, data e local da destruição.

Como visto, no presente caso, o que, realmente, importa é a discussão do art. 233 do RIR/94, verbis:

Art. 233. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506/64, art. 46, V e VI):

I — das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II — das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovada:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Não há dúvidas de que a lei fiscal estabelece formas específicas de provarem-se as quebras ou perdas de bens e, em cada um dos casos prescritos, só aquele tipo de prova se aceita. A princípio, quando as quebras ou perdas resultam de ocorrência de riscos não cobertos por seguro, há necessidade de apresentação de laudo de autoridade competente para certificá-las. A ausência de laudo, a princípio e dependendo da natureza do bem e da atividade exercida, somente comporão custo o valor das quebras e perdas razoáveis. Os critérios da razoabilidade se fixam no que comumente ocorre com as quebras ou perdas de bens idênticos em empresas congêneres.

Da análise dos autos observa-se, que o recorrente é empresa que se dedica ao comércio atacadista e varejista em todo o território nacional, sendo que as mercadorias que geraram o conflito tributário esta restrita às classificadas como “não alimentos” (tais como perfumaria, televisores, máquinas fotográficas, geladeiras, etc.).

Não há dúvidas de que em virtude do vultoso volume de mercadorias comercializadas pelo recorrente, é de se aceitar como ocorrência natural e inevitável de um percentual de quebras e perdas em seu estoque.

Ora, a existência de tais perdas no ramo dos supermercados, atacadistas ou varejistas, é inegável e notória. Seria impossível se imaginar que um estabelecimento do ramo do recorrente, seja qual for o seu tamanho, não sofra perdas em seu estoque. É de fácil constatação a impossibilidade de se evitar por completo a ocorrência de tais perdas em seu estoque. Ao se deparar com a enorme quantidade mercadorias comercializadas pelo recorrente e com a quantidade de pessoas que circulam nos seus estabelecimentos, fica ainda mais nítida a existência de uma margem normal de perdas em seu estoque.

Além disso, é de fácil constatação que o meio de prova estabelecido pelo item “c” do inciso II do artigo 233 do RIR/94, qual seja, o laudo de autoridade fiscal, só pode ser imposto para casos excepcionais e significativamente grandes. Na prática do dia a dia é inviável, que as autoridades sejam chamadas a verificar todas as destruições de bens ocorridas em todos os estabelecimentos comerciais brasileiros, ainda mais se considerar que, no caso da recorrente, as perdas são ocasionadas no transporte e no manuseio, principalmente, em decorrência da própria atividade, sendo que, nesse caso, nem sequer o laudo ou qualquer outra comprovação é necessária, bastando que o índice de perdas e quebras seja compatível com a atividade exercida.

Com efeito, como bem dito pelos procuradores do recorrente, em razão do ramo de atividade em que atua, das normas de segurança e higiene, das regras do Código de Defesa do Consumidor e, ainda, em face do grande volume das mercadorias envolvidas, não há como se aguardar a vinda da fiscalização para acompanhar a sua destruição.

Por outro lado, é fato incontroverso que perdas ocorrem com os produtos comercializados pelo recorrente (produtos típicos de supermercados) e isto é fato notório. Ademais, como bem demonstrou a recorrente, as perdas contabilizadas, comparadas com o seu faturamento bruto, percentualmente falando, são razoáveis, já que representam 0,09% do seu faturamento bruto, pelo que, entendendo, podem ser caracterizadas no artigo 233, inciso I, do RIR/1994, que prescinde de prova efetiva de sua ocorrência.

Por tudo isso, voto no sentido de se restabelecer a dedutibilidade dos valores glosados pela fiscalização.

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão da irregularidade apurada pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, o autuado conseguiu elidir a totalidade da irregularidade apurada, é de se excluir a totalidade do exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer a dele originada (lançamento decorrente) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

JOSÉ RICARDO DA SILVA – Relator

JOSELAINE BOEIRA ZATORRE - Relatora 'ad hoc' designada para formalização do acórdão. Ressalto que não estou vinculada a conteúdo dessa decisão

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A legislação tributária restringe a dedução de quebras e perdas às hipóteses do art. 233 do RIR/94, ou do art. 291 do RIR/99. O inciso I destes dispositivos cogita daquelas *ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio* e o inciso II trata daquelas decorrentes de *deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros*.

Durante o procedimento fiscal, a autoridade responsável desprezou as perdas correspondentes ao grupo *ALIMENTOS*, e centrou seus questionamentos naquelas vinculadas ao grupo *NÃO ALIMENTOS*, referentes a produtos que não perecem pelos simples manuseio. Entendeu, relativamente a estas, que seria necessária a demonstração de inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou queixa perante a autoridade policial sobre furtos cometidos por empregados ou terceiros (art. 364 do RIR/99 e art. 303 do RIR/94), ou então a demonstração da destruição de mercadorias emitidos por autoridade competente (art. 291 do RIR/99 e art. 233 do RIR/94).

A recorrente centra sua defesa na razoabilidade das perdas em relação ao seu movimento total, bem como em face do seu ramo de atividade. Enfatiza que tem interesse na redução destas perdas, e que adota as providências necessárias, mas não consegue impedir sua ocorrência. Acrescenta ser impossível obter as provas exigidas pela Fiscalização.

O I. Relator entendeu que as perdas são naturais e inevitáveis, e que as provas mencionadas no art. 233 do RIR/99 somente podem ser exigidas para casos excepcionais e significativamente grandes. E, de fato, esta é uma interpretação possível do dispositivo legal.

Todavia, a maioria desta Turma de Julgamento entendeu que as quebras e perdas somente são dedutíveis quando observam as determinações legais. Se assim não se verifica, ainda que em razão de a prova ser inviável, estes valores caracterizam-se como parcelas indedutíveis na apuração do lucro tributável.

Assim, não se tratando de quebras *ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio*, as perdas em razão de outras circunstâncias somente são admissíveis quando decorrentes de *deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros*, e desde que provadas na forma da lei.

As mercadorias que restam foram do controle do sujeito passivo, e são computadas em custo porque sua saída não será possível fisicamente em razão de venda, podem até mesmo corresponder a vendas ou doações não registradas. Ainda que ínfimo seu valor, a razoabilidade é critério fixado em lei apenas para aferição de perdas e quebras *ocorridas na fabricação, transporte e manuseio*, e neste sentido foi corretamente aplicada pela Fiscalização relativamente aos itens do grupo *ALIMENTOS*.

Quanto aos demais, subsiste regular a glosa, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira