



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.002141/2003-46
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.100 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente MAKRO ATACADISTA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1999

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigmas conduz ao não conhecimento do recurso por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuidam-se de lançamentos para cobrança do IRPJ e da CSLL sobre deduções indevidas de quebras e perdas no estoque.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 513/516.

Impugnado o lançamento às fls. 527/546, a Delegacia de Julgamento em São Paulo/SPO I julgou-o procedente (vide fls. 624/630).

De sua vez, a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção negou provimento ao recurso voluntários apresentados às fls. 636/664 por meio do acórdão 1101-000.827 (fls. 729/742).

Não conformado, o contribuinte apresentou Recurso Especial às fls. 753/775, pugnando, ao final, fosse conhecido e provido o recurso para reformar a decisão recorrida, de forma que seja reconhecido a plena dedutibilidade dos custos decorrentes de quebras e perdas relacionadas a mercadorias classificadas como “não-alimentos”.

Em 24/2/17 - às fls. 838/841 - foi dado seguimento ao recurso do contribuinte, para que fosse rediscutida a matéria “**glosa de custos não comprovados.**”.

Intimada do recurso interposto em 6/4/17 (processo movimentado em 7/3/17 – fls. 842), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas em 16/3/17 (fl. 848), às fls. 843/847, propugnando pelo não conhecimento do recurso e, sucessivamente, pelo seu desprovimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Sujeito Passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 12/7/16 (fl. 751) e apresentou seu recurso tempestivamente em 27/7/16, consoante se denota de fl. 752. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**glosa de custos não comprovados.**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

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.

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

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.

Não obstante o seguimento admitido pela Presidência da Câmara recorrida, há de se delimitar a abrangência deste voto à luz das razões recursais trazidas pela recorrente em seu apelo especial.

Contextualizando, o Fisco entendeu como indedutíveis as baixas nos estoques dos produtos classificados como NÃO ALIMENTOS, é dizer, aqueles que não perecem pelo simples manuseio, pela inobservância das exigências contidas no inciso II do artigo 291 do RIR/99.

Nesse cenário, o colegiado recorrido entendeu que referida inobservância acarretaria, de fato, a indedutibilidade da despesa. Confirma-se excerto do voto vencedor:

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*.

De sua vez, a recorrente se vale em seu recurso, praticamente, de duas estratégias distintas: a primeira reside em reclassificar o enquadramento das perdas – dado pelo colegiado recorrido e pela Fiscalização – do inciso II para o inciso I, ambos do artigo 233 do RIR/94 (corresponde ao 291 do RIR/99), para, a partir de então, procurar valer-se do critério de “razoabilidade” para a sua dedutibilidade; e a segunda, reside em sustentar que referido critério poderia ser aplicado também as hipóteses do precitado inciso II. Vejamos a redação do dispositivo:

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.

Para tanto, indicou os acórdãos de nº **01-05.797** e **1102-00034** como paradigmas representativos da controvérsia que pretende ver dirimida a seu favor.

Examinando-se os paradigmas pode-se perceber:

01-05.797

1 - O autuado emitiu notas fiscais para fins de ICMS e baixa de estoque;

2 - Todo o racional do voto condutor levou em conta que o enquadramento, desde sua origem, deu-se com espeque no naquele inciso I. Veja-se os seguintes trechos do voto condutor:

Primeiramente, faz-se necessário delimitar se estamos tratando do inciso I ou do inciso II do art. 184 do RIR. No termo de verificação fiscal (fl. 147) autoridade fiscal cita os dois incisos para o caso, fez isso, porque entendia que para os dois incisos necessitavam de comprovação **O acórdão da 1ª Câmara entendeu que se tratava do inciso I (fl. 424). Examinando os autos verifico que estamos tratando realmente do inciso I, pois, a recorrente alega que sua quebra foi devido ao transporte ou manuseio de mercadorias. Mesmo na resposta à fiscalização de fl. 114 ele alega que fora devido às mercadorias danificadas, e não foi contestado, no caso, mercadorias danificadas se enquadram no inciso I.**

[...]

No caso, a autoridade fiscal preferiu entender que o inciso I do art. 184 do RIR/80 daria à contribuinte o ônus da comprovar suas quebras, coisa na qual eu discordo.

Da mesma forma, o acórdão da 1ª Câmara, embora entendendo que se tratava de percentuais realmente muito baixos, fechou questão na premissa de que caberia ao contribuinte o ônus probante. O acórdão citado, na realidade, foi mais além, pois, embora tenha reconhecido como razoáveis os percentuais, mesmo assim, negou seguimento ao recurso.

3 - A discussão centrou-se na necessidade, ou não, da prova acerca da “razoabilidade” das perdas. Confira-se:

Concluindo, entendo que para inciso I do artigo 184 do RIR/80, o ônus probante não é da contribuinte, mas da autoridade lançadora, que poderia impugnar as afirmações da contribuinte e provar que não seriam razoáveis os percentuais, coisa que não foi feita.

Extrai-se dos fragmentos acima que nesse paradigma não há discussão, em circunstâncias fático-jurídica semelhantes a desde caso, que evidencie divergência jurisprudencial acerca da reclassificação pretendida pelo recorrente.

1102-00034

1 – Considerou-se o enquadramento no inciso I, dada à peculiaridade da autuada: indústria alimentícia, que utiliza matérias-primas de origem natural sensíveis à umidade e ao calor, tais como açúcar, essências de frutas, leite de coco, dentre outros, bem como materiais de embalagem.

Como se vê, para a destruição de estoques de matéria-prima ou material de embalagem, como é o caso, a lei exige a comprovação por laudo de autoridade sanitária ou fiscal.

Entretanto, a Recorrente alegou que as situações de inutilização/destruição **estão intimamente ligadas à produção (em função de se tratar de indústria alimentícia, que utiliza matérias-primas de origem natural sensíveis à umidade e ao calor, tais como açúcar, essências de frutas, leite de coco, dentre outros, bem como materiais de embalagem). Pretendeu, assim, justificar a dedutibilidade com base no inciso I acima reproduzido.**

O item I do dispositivo regulamentar admite a consideração de quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio. Normalmente, o percentual de perdas razoáveis para a atividade ou setor está contemplado na fórmula de produção, cabendo à empresa, se questionada, apenas demonstrar que os índices de quebra ou perda por ela adotados são os normais à sua atividade, sendo ônus da fiscalização, se deles discordar, trazer a prova em contrário à dedutibilidade.

Assim, rigorosamente, quaisquer valores de quebras e perdas levados a custo, que superam as normais contemplados na fórmula de produção, devem estar respaldados por laudo ou certificado emitido pela autoridade competente, que comprove a efetividade da destruição.

[...]

Em atendimento, o contribuinte reiterou o antes afirmado, de que as perdas são ligadas ao processo de produção.

A autoridade fiscal ratificou o Termo de Constatação que fundamentou a glosa, argumentando que foi dada ao contribuinte oportunidade de comprovar suas alegações da impugnação.

Como se vê, o contribuinte alega que as mercadorias destruídas estão compreendidas no processo produtivo (o quê significa que podem estar contidas no índice de perdas normais, que independem de laudo), e a autoridade fiscal não apontou os lançamentos contábeis que demonstrariam tratar-se de perdas além daquelas já contempladas no índice de perdas.

2 – Manteve-se a decisão de primeira instância que já havia considerado improcedente o lançamento sob o fundamento de que as perdas, comparadas com o custo dos produtos vendidos, seriam inexpressivas e, portanto, razoáveis. Veja-se:

Foram glosadas as importâncias de Cr\$ 5.928.226,16 no ano de 1991 e Cr\$ 13.972.729,12 no segundo semestre de 1992, por falta de apresentação de laudos que comprovem a destruição/incineração de matérias-primas e material de embalagem.

A decisão de primeira instância considerou improcedente esse item do lançamento sob o fundamento de que as perdas, comparadas com o custo dos produtos vendidos, são inexpressivas e, portanto, razoáveis.

[...]

À falta de segurança do lançamento, deve ser cancelada a glosa, e confirmada, nesse aspecto, a decisão *a quo*.

Tal como no paradigma anterior, dos excertos acima não vislumbro discussão acerca do enquadramento das perdas pretendido pelo recorrente. Diga-se, inclusive, que estamos a tratar de contribuintes com atividades diversas. Aqui, de um mercado atacadista; lá, de uma indústria alimentícia.

Note-se, com isso, que o critério de “razoabilidade” foi admitido por ambos os paradigmas porquanto entenderam que o enquadramento das perdas se deu ancorado no inciso I. No primeiro paradigma, porque o Fisco teria exigido provas que corroborassem tal característica; no segundo, porque a atividade desenvolvida (indústria alimentícia), não contraditada pelo Fisco, levou dúvida ao julgador acerca do correto enquadramento no inciso II.

Tenho, com isso, que o paradigma apto a demonstrar a divergência nos termos propostos pelo recorrente, seria aquele em que o colegiado, analisando caso relativo a contribuinte do mesmo ramo de atividade, com perdas de estoque de produtos similares aos deste caso, concluiu, em deliberação, que o enquadramento seria aquele do inciso I e, com isso, possível a utilização do critério da “razoabilidade” da perda OU aquele em que o colegiado, analisando caso de perda enquadrada no inciso II, vazasse o entendimento de que seria dispensável o cumprimento das exigências contidas em suas alíneas dada a razoabilidade da perda.

Não é, em absoluto, o caso, impondo-se, assim sendo, o não conhecimento do recurso por ausência de similitude fático-jurídica que acabou por impedir a demonstração da divergência suscitada.

Posto desta forma, VOTO por NÃO CONHECER do recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti