



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

Processo n° 19515.721428/2014-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.693 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria APURAÇÃO DO LUCRO REAL
Recorrente MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANONIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. PREJUÍZO À DEFESA. INOCORRÊNCIA. CONJUNTO PROBATÓRIO ADEQUADO. CLAREZA DE FUNDAMENTOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 diante da suposta falta de clareza da infração apontada e carência de investigação e esforços da Fiscalização na identificação da matéria tributável, não se sustenta quando verificada a adequada instrução da Autuação, constando no TVF fundamentação jurídica clara.

Quando alegado, o prejuízo à defesa do contribuinte precisa ser objetivamente demonstrado para implicar em nulidade do lançamento procedido.

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA PASSÍVEL DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

É permitido ao Julgador administrativo detectar e conhecer *de ofício* a mudança dos critérios jurídicos do lançamento promovida por decisões da DRJ.

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA

Inexiste modificação nos critérios jurídicos ou inovação no julgamento quando a decisão recorrida pauta-se estritamente dentro dos limites da lide, apenas alargando sua visão dos fatos apreciados.

**REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA.
ESCRITURAÇÃO DE CUSTO EM PERÍODO DIVERSO.
IMPOSSIBILIDADE.**

Sendo o regime de competência de observância obrigatória pelas empresas submetidas ao lucro real e balizador que define a autonomia dos exercícios financeiros e sua independência, incabível a alocação de valores pertencentes a um período em outro futuro, mormente quando afetam o resultado tributável, sob pena de infringência aos parâmetros legais fixados no artigo 177, da Lei nº 6.404, de 1976 e Decreto-lei nº 1.598/1977, artigo 7º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer de ofício da arguição do relator quanto à mudança de critério jurídico perpetrada pela decisão de primeira instância. Vencidos os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Marco Rogério Borges e Leonardo de Andrade Couto, que votaram pela impossibilidade de apreciação de ofício dessa matéria. Por maioria de votos, rejeitar a arguição, suscitada de ofício pelo relator, de nulidade do lançamento por alteração do critério jurídico feita pela decisão de primeira instância. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram pela nulidade. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar-lhe provimento. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor em relação às matérias nas quais o relator foi vencido.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Processo nº 19515.721428/2014-21
Acórdão n.º **1402-002.693**

S1-C4T2
Fl. 548

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 464 a 495) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 435 a 451) que manteve integralmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 289 a 301), rejeitando os termos da Impugnação apresentada (fls. 311 a 429).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2009, em face da empresa MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANONIMA.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à exclusão indevida do valor de R\$ 20.101.083,59, sob a rubrica de *Ajustes de Bonificação – Estoque 2008*, na apuração do Lucro Real referente ao ano-calendário 2009.

No breve TVF (fls. 285 a 286), a infração é integralmente especificada e fundamentada da seguinte forma:

C – AS VERIFICAÇÕES E CONSTATAÇÕES

Da verificação e análise de elementos apresentados pelo contribuinte, de informações presentes nos bancos de dados disponíveis à RFB e na forma das disposições legais vigentes, VERIFICAMOS o que segue:

C.1. O contribuinte consignou a título de “Exclusões” no LALUR / 2009, em 31/12/2009, o valor de R\$ 20.101.183,59, referente a “Ajuste de Bonificação – Estoque 2008”.

C.2. O contribuinte apresentou esclarecimentos e documentos referentes à origem, composição e procedimentos contábeis - ocorridos em ano-calendário anterior à exclusão - referentes às bonificações obtidas em processos comerciais, e ainda à apuração desse valor - cuja liquidez e certeza não cabe inserir-se no contexto deste ato e por essa razão não entraremos no mérito.

C.3. Em que pese todos os esclarecimentos e elementos apresentados, CONSTATAMOS não haver previsão legal para o procedimento intentado pelo contribuinte, de excluir do lucro real valores relacionados à natureza material e temporal de que se trata em “C.1.”, conforme disposições legais contidas nos artigos 246 a 250 e 262 do RIR/99 acima transcritas, que

definem e relacionam de forma cabal os requisitos necessários. Dessa forma, apenas valores prescritos e autorizados podem ser excluídos da apuração do lucro real (Decreto-Lei nº 1598/77).

D – O LANÇAMENTO

D.1. Em vista dos fatos acima verificados e constatados, consideramos que o contribuinte infringiu a legislação tributária ao excluir do lucro real o valor de R\$ 20.101.183,59, o que implica na subtração desse mesmo valor da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Da aplicação das alíquotas previstas nas leis da espécie que se trata, descritas detalhadamente no Auto de Infração, parte integrante deste Termo, sobre o valor excluído indevidamente, obtemos os valores dos tributos a serem lançados, aplicando-se ainda a esses, os percentuais e taxas definidos nos dispositivos legais que estabelecem as penalidades e juros pertinentes.

D.2. Cabe esclarecer ainda, que face a desconsideração de ofício da exclusão indevida no lucro real apurado pelo contribuinte, houve insuficiência de recolhimento das antecipações do IRPJ e CSLL no mês de dezembro de 2009, fato que impõe a aplicação da multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

*D.2 (SIC). Diante do exposto e conforme os valores detalhados na “Planilha de Apuração” anexa à este termo, constituímos o devido crédito tributário, com a lavratura do competente Auto de Infração para lançamento do IRPJ, CSLL e dos respectivos encargos legais conforme legislação nele mencionado, nos termos dos artigos 841, incisos IV e VI, 926, e 944, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 e demais dispositivos legais, consubstanciado no **Processo Administrativo MF nº 19515-721.428/2014-21**, onde estão anexados todos termos e demais documentos citados neste Termo de Verificação e Constatação de Infração Fiscal, que fazem parte integrante e indissociável do Auto de Infração, cujos valores estão abaixo resumidos:(destacamos)*

Cientificado das Autuações, o Contribuinte ofereceu Impugnação, alegando, em suma, que:

1) que é tempestiva a impugnação, por apresentada dentro do prazo legal;

2) que seria nulo o auto de infração, pois a capitulação legal consignada pela autoridade fiscal é composta de dispositivos legais genéricos, não diretamente relacionados com os fatos descritos na autuação; por se tratar de inobservância do regime

de competência, a autuação deveria ser fundamentada no art. 273 do RIR/99;

3) a fiscalização nem sequer explora as razões que teriam levado à autuação, limitando-se a alegar que o procedimento adotado pelo contribuinte não tem previsão legal, por supostamente configurar uma exclusão não autorizada em lei;

4) assim, em decorrência do erro de capitulação legal e da falta da descrição dos elementos de fato que teriam motivado e justificado a autuação, entende ser nulo o lançamento fiscal;

5) no mérito, alega que “o valor objeto da presente autuação corresponde a parcela das bonificações recebida pela Requerente no ano-calendário de 2008 e que não foi vendida ao final desse mesmo ano”;

6) a empresa celebra acordos comerciais com seus fornecedores de mercadorias, por meio dos quais recebe bonificações com base no volume de compras e giro de estoque; esses acordos visam, em geral, fomentar o incremento das vendas, incentivando tanto a sua atividade quanto a do seu fornecedor (benefício mútuo);

7) “em observância às regras contábeis, a Requerente reconhece inicialmente as bonificações recebidas dos seus fornecedores no estoque, gerando como contrapartida um valor a pagar aos seus fornecedores”; “no entanto, com a venda das mercadorias, a parcela referente às bonificações é contabilmente tratada com redutora do seu CMV, justamente por se tratar de mercadorias que não ocasionaram um custo para a sociedade”;

8) como efeito dessa sistemática, há uma redução no custo do contribuinte e um conseqüente aumento de seu lucro tributável para fins de apuração de IRPJ e CSLL;

9) no ano-calendário de 2008, o contribuinte recebeu o valor total de R\$ 462.248.505,00 a título de bonificações, que “foi registrado inicialmente em conta de estoque, cuja contrapartida foi um valor a pagar a seus fornecedores na mesma quantidade”; “após a venda das mercadorias, esse montante (bonificações) seria alocado à conta CMV, impactando uma redução no custo de aquisição das mercadorias e um maior lucro operacional no período”;

10) “entretanto, ao longo do ano-calendário de 2008, o departamento de contabilidade da Requerente cometeu um equívoco ao registrar como redutor da conta CMV o valor integral das bonificações recebidas (R\$ 462.248.505,00), muito embora o valor de R\$ 20.101.183,59 (objeto da presente autuação) correspondesse a bonificações de mercadorias não vendidas até 31.12.2008”;

11) como consequência desta redução indevida do CMV, o seu lucro tributável do ano-calendário de 2008 ficou indevidamente majorado em R\$ 20.101.183,59;

12) “no ano-calendário de 2009, ao verificar o equívoco contábil e fiscal cometido, a Requerente adotou os seguintes procedimentos contábeis: (i) debitou a sua conta de estoque em R\$ 20.101.183,59, tendo em vista que esse valor se referia a mercadorias que não foram alienadas durante o ano-calendário de 2008 e, portanto, deveriam figurar na conta de estoque para o ano de 2009; e (ii) lançou um crédito na conta de patrimônio líquido no mesmo valor, como ajuste de exercícios anteriores”;

13) “com a venda dessas mercadorias que tinham um custo reduzido no valor de R\$ 20.101.183,59 durante o ano-calendário de 2009, esses valores foram novamente lançados como redutores do CMV da Requerente, o que novamente reduziu o seu custo de aquisição e, conseqüentemente, novamente aumento o seu resultado tributável”; “a diferença é que em 2009 essas mercadorias foram efetivamente vendidas, de forma que a contabilização feita pela Requerente em relação às bonificações nesse ano-calendário estava correta”;

14) embora a contabilidade estivesse devidamente ajustada em 2009 pelos procedimentos adotados pelo contribuinte, do ponto de vista fiscal ele iria submeter novamente à tributação o valor de R\$ 20.101.183,59, tendo em vista que essas bonificações também reduziram o seu CMV do ano-calendário de 2009;

15) ou seja, o valor de R\$ 20.101.183,59 reduziu indevidamente o seu CMV de 2008, por conta do equívoco contábil cometido, e depois corretamente reduziu o CMV de 2009, período em que as mercadorias foram efetivamente alienadas;

16) “foi assim que, para evitar uma dupla tributação sobre os mesmos valores, a Requerente efetuou uma exclusão no seu LALUR no ano-calendário de 2009 no valor de R\$ 20.101.183,59”; “com essa exclusão, fiscalmente os valores de R\$ 20.101.183,59 passaram a ser tributados uma única vez (2008), muito embora o recolhimento dos tributos tenha ocorrido de forma antecipada pela Requerente”;

17) trata-se, assim, de clara inobservância do regime de competência, pois uma receita reconhecida em 2008 só se materializou em 2009; esta inobservância do regime de competência provocou um recolhimento antecipado de IRPJ e de CSLL no ano-calendário de 2008, sobre o valor de R\$ 20.101.183,59 (que integra o total de R\$ 462.248.505,00 de bonificações recebidas, mas que corresponde a mercadorias não vendidas em 2008);

18) o procedimento adotado pelo contribuinte não causou qualquer prejuízo ao Fisco, pois o valor excluído do LALUR em 2009 já havia sido antecipado aos cofres públicos no exercício anterior devido ao equívoco contábil cometido em 2008;

19) a possibilidade de efetuar ajustes referentes a eventos de exercícios anteriores consta no § 1º, do art. 186, da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), seja no caso de mudança de critério contábil como no caso de retificação de erro imputável a

determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes;

20) a inobservância do regime de competência por parte do contribuinte só poderá ensejar a exigência de tributo nos casos expressamente trazidos pelo art. 273 do RIR/99, ou seja, quando dela resultar a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real; não alcança, portanto, a presente situação, em que houve antecipação de imposto; o PN 57/79 e a jurisprudência do Carf corroboram esta conclusão;

21) observa ainda que não houve alteração de alíquotas do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2008 e 2009 e que o contribuinte não possuía saldo de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2008; sendo assim, o reconhecimento antecipado da receita em 2008 não resultou em qualquer prejuízo ao Fisco, devendo ser integralmente cancelado ao auto de infração;

22) também é incabível a aplicação da multa isolada de 50% por falta de recolhimento da estimativa mensal, por tratar-se de dupla penalidade, uma vez que já está sendo aplicada a multa de ofício sobre a mesma infração;

23) além disso, uma vez entregue a DIPJ, não poderá mais ser exigida a estimativa mensal, devendo ser cobrado o imposto com base no ajuste anual e, portanto, restando descabida a aplicação de penalidade por falta de recolhimento da estimativa;

24) a multa de ofício de 75% é abusiva, por desproporcional à infração, devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta;

25) é indevida a cobrança de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, sendo também incabível a utilização da taxa Selic para o seu cômputo, devendo os juros de mora serem calculados com base no art. 161, § 1º, do CTN;

26) sendo improcedente a autuação de IRPJ, torna-se igualmente improcedente a exigência de CSLL, à qual são aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 27 da Lei nº 9.430/96)

27) pleiteia, por fim, seja cancelada a presente exigência fiscal.

(trecho v. Acórdão DRJ - fls. 440 a 442)

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 8ª Turma de Julgamento da DRJ/SP, que julgou totalmente procedente o lançamento, entendendo não ter havido a comprovação bastante dos fatos alegados pelo Contribuinte sobre a lisura contábil de sua manobra e rejeitando as demais arguições. Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2009

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL. PRELIMINAR AFASTADA.

Afastada a preliminar de nulidade, eis que no auto de infração consta a devida descrição dos fatos apurados pela autoridade fiscal e a correspondente capitulação legal da infração imputada ao atuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO NÃO AUTORIZADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se não autorizada a exclusão efetuada na apuração do lucro real quando o contribuinte não logra comprovar a natureza dos valores excluídos. In casu, trata-se de exclusão de alegados valores que teriam sido equivocadamente tributados em período de apuração anterior, fato que, pelos esclarecimentos e documentação apresentados à autoridade fiscal, não restou devidamente comprovado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO NÃO AUTORIZADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se não autorizada a exclusão efetuada na apuração da base de cálculo da CSLL quando o contribuinte não logra comprovar a natureza dos valores excluídos. In casu, trata-se de exclusão de alegados valores que teriam sido equivocadamente tributados em período de apuração anterior, fato que, pelos

esclarecimentos e documentação apresentados à autoridade fiscal, não restou devidamente comprovado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2009

MULTA DE OFÍCIO. PROPORCIONALIDADE.

A multa de ofício de 75% está expressamente estipulada em lei, não cabendo questioná-la ou reduzi-la segundo critério de proporcionalidade quanto à gravidade da infração ou da conduta do contribuinte, por falta de previsão legal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL. CABIMENTO.

Cabível a utilização da taxa Selic para o cômputo dos juros de mora, por expressa previsão legal. Os juros de mora incidem sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, neles incluída a multa de ofício, que integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 464 a 495), repisando parte dos argumentos de sua Impugnação e fazendo alusão específica aos argumentos do v. Acórdão recorrido, apontando as razões de necessidade de sua reforma.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Processo nº 19515.721428/2014-21
Acórdão n.º **1402-002.693**

S1-C4T2
Fl. 556

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Preliminarmente, alega a Recorrente ter sido nulo o lançamento de ofício, por violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72¹, diante da falta de *clareza* na descrição da infração perpetrada, assim como por haver *erro* no enquadramento legal invocado.

Para a Recorrente, a Autoridade Fiscal apenas teria listado um apanhado de dispositivos legais sobre a apuração do Lucro Real, sem determinar precisamente o *nexo de causalidade* entre a postura do Contribuinte relatada e as normas lá contidas. Também, afirma que sua conduta implica em desrespeito ao regime de competência, devendo ter sido expressamente invocado o art. 273 do RIR/99, que trata de tal ocorrência.

Também acrescenta que não houve a devida exploração e aprofundamento dos fundamentos do lançamento, sendo superficial o seu conteúdo.

Primeiramente, é necessário aqui se reconhecer que o TVF que fundamenta as Autuações sofridas pelo contribuinte é deveras diminuto e breve (*vide* fls. 282 a 287).

¹ Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Contudo, a pequena extensão dos termos redigidos para o lançamento de ofício em tela não chega a ensejar uma violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Isso porque, primeiramente, da sua leitura integral fica muito claro o modo como se operou a suposta infração de exclusão indevida, identificada e satisfatoriamente descrita no documento. Não há dúvidas sobre a conduta verificada pelo Fisco.

Tanto assim é que a Recorrente foi plenamente capaz de elaborar robusta e profunda *defesa*, combatendo integralmente a exação que lhe fora imputada, identificando e juntado aos autos a documentação referente aos fatos colhidos pelo Fisco. O Contribuinte, assim, gozou e ainda goza do devido contraditório.

Em relação à capitulação, o fato de a Fiscalização não ter entendido se tratar de mera inobservância do regime de competência - e por isso não ter capitulado o art. 273 do RIR/99, como alega a Recorrente - trata-se de natural discordância interpretativa, inclusive confundindo-se tal tema com o mérito da demanda. Tal divergência não enseja, igualmente, a nulidade do lançamento de ofício.

Ainda, os dispositivos invocados e listados nas Autuações, referentes à contabilização fiscal e apuração do Lucro Real, bastam para sustentar adequadamente a conclusão adotada de *falta de autorização* da exclusão procedida, ainda que por constatação de inexistência de previsão objetiva, dentro do *entender* da Autoridade Fiscal (independentemente de se é procedente ou não).

Posto isso, rejeito a preliminar alegada.

Antes de adentrar o mérito da demanda propriamente dito, analisando o v. Acórdão *a quo* em confronto com os termos e o conteúdo jurídico do TVF, observa-se uma patente mudança na fundamentação do lançamento em tela.

Como mencionado, o breve TFV fundamenta assim sua conclusão dos fatos colhidos e a motivação do lançamento (fls. 285 e 286):

C.1. O contribuinte consignou a título de “Exclusões” no LALUR / 2009, em 31/12/2009, o valor de R\$ 20.101.183,59, referente a “Ajuste de Bonificação – Estoque 2008”.

C.2. O contribuinte apresentou esclarecimentos e documentos referentes à origem, composição e procedimentos contábeis - ocorridos em ano-calendário anterior à exclusão - referentes às bonificações obtidas em processos comerciais, e ainda à apuração desse valor - cuja liquidez e certeza não cabe inserir-se no contexto deste ato e por essa razão não entraremos no mérito.

C.3. Em que pese todos os esclarecimentos e elementos apresentados, CONSTATAMOS não haver previsão legal para o procedimento intentado pelo contribuinte, de excluir do lucro real valores relacionados à natureza material e temporal de que se trata em “C.1.”, conforme disposições legais contidas nos artigos 246 a 250 e 262 do RIR/99 acima transcritas, que definem e relacionam de forma cabal os requisitos necessários. Dessa forma, apenas valores prescritos e autorizados podem ser excluídos da apuração do lucro real (Decreto-Lei nº 1598/77).
(destacamos)

Como se observa desse excerto (que nada mais é do que todo o conteúdo do lançamento sobre as verificações e constatações que fundamentam o lançamento de ofício) a Fiscalização questiona apenas a legalidade da manobra contábil do Contribuinte, afirmando não haver previsão legal para tanto.

Em momento algum questionou-se a efetiva existência e origem dos valores registrados como *Ajuste de Bonificação - Estoques 2008*.

Pelo contrário: a Autoridade Fiscal expressamente consigna que a *liquidez e certeza* dos fatos não está sendo questionada (item C.2., acima transcrito), inequivocamente excluindo tal elemento de *fato* da motivação das exações.

O emprego da expressão no início do item C.3., *em que pese todos os esclarecimentos e elementos apresentados*, é clara contraposição da conclusão de ausência de previsão legal alcançada, deixa claro que os *esclarecimentos e elementos* trazidos pelo Contribuinte não estão sendo questionados e bastaram para a verificação de ocorrência e mensuração dos fatos alegados pelo Contribuinte durante a Ação Fiscal.

Por sua vez, no v. Acórdão recorrido, a DRJ vale-se do seguinte fundamento para negar provimento à Impugnação, analisando o *mérito* da contenda (fls.):

Contudo, entendo que os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte durante a ação fiscal, que se encontram documentados nos presentes autos, acrescidos das demais informações aduzidas em sua peça impugnatória, não formam um conjunto probatório bastante para evidenciar a ocorrência do alegado equívoco na apuração do CMV e do lucro líquido do ano-calendário de 2008, conforme explico a seguir.

Segundo alega o impugnante, teria sido indevidamente reduzido o seu CMV escriturado no ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 20.101.183,59, uma vez que referido valor correspondia a mercadorias não vendidas naquele ano. Contudo, **não consta nos autos a memória de cálculo do valor total das bonificações recebidas naquele ano, de R\$ 462.248.505,00**, e igualmente falta a demonstração de que referido total incluía a parcela de R\$ 20.101.183,59 supostamente considerada indevidamente naquele ano.

Foram apresentados, juntamente com a impugnação, alguns demonstrativos e listagens (fls. 395/427) em que se totaliza o aludido valor de R\$ 20.101.183,59, sem que sejam indicados a origem e o cálculo das parcelas discriminadas. Outros esclarecimentos e demonstrativos apresentados à fiscalização ou anexados à impugnação (fls. 68/70, 72/73, 115/119, 393/394, 428/429) trazem apenas valores agregados que pouco contribuem para revelar a sua natureza ou indicar como foram obtidas as parcelas de R\$ 11.623.253,33 (alimentos), R\$ 2.457.926,71 (perecíveis) e R\$ 6.020.003,55 (não alimentos).

A fiscalização havia solicitado ao contribuinte (Termo 04 – fls. 55/56) que apresentasse, a título de exemplo e amostragem, notas fiscais e os respectivos lançamentos contábeis referentes a algumas bonificações, de forma a demonstrar tanto a sua correta contabilização como a escrituração dos ajustes necessários para reverter os efeitos do equívoco supostamente cometido em 2008. Pediu também que fossem prestados esclarecimentos acerca da efetiva venda das mercadorias em 2009 e o seu reflexo na apuração do resultado.

No entanto, a fiscalizada limitou-se a apresentar cópias de 10 (dez) acordos comerciais assinados com seus fornecedores (fls. 171/184) sem explicar, ainda que por amostragem, como se operava a aludida bonificação. Não foram apresentados exemplos de notas fiscais, cálculos e lançamentos contábeis individualizados das bonificações recebidas, a escrituração da movimentação e custeio do estoque de alguma mercadoria com bonificação. Também não foi apresentado um detalhamento da efetiva venda das mercadorias em 2009, de maneira a evidenciar que os supostos R\$ 20.101.183,59 correspondiam ao estoque existente em 31/12/2008, e que este estoque teria sido integralmente vendido no ano de 2009 (ou seja, que este valor havia repercutido integralmente no CMV de 2009).

Além disso, a argumentação do interessado apresenta inconsistências, a debilitar o poder probatório dos elementos apresentados.

Note-se que, consoante informado na sua impugnação (fls. 316), para corrigir o equívoco cometido em 2008, o contribuinte teria efetuado, como ajuste de exercícios anteriores: (i) um débito na conta de estoque e (ii) um crédito na conta de patrimônio líquido. Ora, o lançamento contábil tal como descrito é exatamente o oposto ao ajuste recomendado, pois o correto seria efetuar um débito na conta de patrimônio líquido para reverter o lucro indevidamente reconhecido no ano anterior. Além disso, como consequência do ajuste, da maneira como relatado, haveria aumento do CMV em 2009 (diminuição do lucro líquido), e não diminuição (aumento do lucro líquido).

Também não ficou bem descrito como o lançamento da bonificação seria efetuado tendo como contrapartida a conta de estoque. Seria uma conta redutora (neste caso, credora)? Seria um valor diretamente deduzido do custo de aquisição da mercadoria? Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04 (fls. 68), o contribuinte havia informado que a contabilização da bonificação se dava de forma diversa, mediante lançamento a débito em conta de Fornecedores e crédito em CMV (conta de resultado).

Como o contribuinte não carregou aos autos os lançamentos contábeis escriturados, não há como verificar se houve incorreções em seu relato ou se o ajuste efetivamente foi realizado de forma consistente.

Em sua peça recursal o impugnante atribui o ajuste em questão a equívoco cometido na escrituração contábil do ano-calendário de 2008. Contudo, ao analisarmos o Relatório da Administração do contribuinte, datado de 05/03/2010 e juntado às fls. 185/188, bem assim as demonstrações financeiras de 2009 então apresentadas aos seus acionistas naquela ocasião, outra é a informação que se obtém.

Conforme consta na Nota Explicativa nº 17, em seu item (d) – “Ajustes de exercícios anteriores” (fls. 187), foi efetuado ajuste referente ao “registro da receita de bonificações contratuais com base nas compras”. Entretanto, o ajuste teria sido efetuado em razão da mudança de prática contábil, e não por ter havido equívoco na escrituração em 2008, como alega o impugnante. E não é possível encontrar alguma correspondência entre o valor de R\$ 20.101.183,59, ora autuado, e os valores evidenciados nos demonstrativos incluídos no referido item (d) da Nota nº 17.

Ante as constatações acima pontuadas, entendo que não ficou comprovado o alegado equívoco na escrituração do CMV e do lucro líquido do ano-calendário de 2008.

Por conseguinte, resta não justificada a exclusão de R\$ 20.101.183,59 efetuada pelo contribuinte no Lalur, na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009.

Como corolário desta constatação, torna-se despiciendo aprofundar na discussão sobre a inobservância do regime de competência e seus efeitos. Isto é, uma vez que não restou comprovada a alegada tributação equivocada do valor de R\$ 20.101.183,59 em 2008, resulta que não há que se cogitar a exclusão desse valor no ano-calendário de 2009 sob esse pretexto. Igualmente fica prejudicada a argumentação desenvolvida pela reclamante de que a inobservância do regime de competência não implicaria em prejuízo ao Fisco.

Trata-se, como vimos, de exclusão não autorizada na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, haja vista que o contribuinte não logrou justificar o seu cabimento com documentos e esclarecimentos.

Como se observa de tal r. *decisum*, a Instância *a quo*, claramente, entendeu pela ausência de documentos e esclarecimentos que comprovariam a efetiva ocorrência dos fatos que são o cerne da demanda (redução do CMV de mercadorias vendidas somente em 2009 na apuração do lucro líquido de 2008, gerando o evento *Ajuste de Bonificação - Estoques 2008*, que, para compensar a manobra que indevidamente aumentou sua base tributável no período anterior, foi *excluída* no ajuste do lucro real de 2009).

Tal *materialidade factual* não foi objeto de questionamento e nem motivação do lançamento de ofício. A infração apontada no TVF é exclusivamente jurídica.

Como demonstrado, o critério utilizado pela Fiscalização foi apenas a legalidade da manobra perpetrada pela Recorrente, expressamente abandonando qualquer objeção aos *documentos e esclarecimentos*.

Interessante observar que a DRJ procedeu de maneira diametralmente oposta à Autoridade Fiscal, fundamentando a manutenção da cobrança tributária na suposta falta de documentos e esclarecimentos, expressamente, deixando de abordar a legalidade do procedimento do Contribuinte.

Se o Julgador discorda da conclusão da Fiscalização e/ou acha insuficientes as investigações *factuais* procedidas pelo Agente do Fisco que procedeu ao lançamento (como ocorreu no presente caso) não pode ser *consertada* ou *incrementada* a acusação fiscal inicial no curso do processo.

Observe-se que na demonstração da *premissa* das razões de decidir do v. Acórdão remete-se aos documentos e esclarecimentos apresentados no curso da Ação Fiscal, que precedeu à lavratura das Autuações, reforçando o vício agora apontado.

Assim, resta clara a mudança dos critérios jurídicos do lançamento, ao arrepio das previsões dos arts. 142, 146 e 149 do CTN.

Tal matéria pode ser processualmente classificada como de *ordem pública* e, ainda que não alegada pelo Contribuinte, sua detecção e conhecimento podem ser promovidas *de ofício* pelo Julgador administrativo.

Como já defendido anteriormente por este Conselheiro, tal postura da Administração Tributária furta a *lealdade* com o contribuinte autuado, pois inicialmente fundamenta-se a cobrança por um motivo e, após a elaboração de sua *defesa* inaugural, na qual tentou-se elidir a conclusão e fundamento do Fisco, é trazida uma outra razão para a manutenção da exação e prosseguimento do processo, a qual - obviamente - não teve a devida oportunidade de ser combatida da forma adequada, vez que não fazia parte dos critérios originais do lançamento de ofício.

Repita-se, no presente caso, a fundamentação original é tão somente a falta de previsão legal para a manobra procedida, deixando claro não ser o motivo da cobrança a *deficiência documental* ou *falta de esclarecimentos* sobre o ocorrido.

E, ao seu turno, a DRJ julga improcedente sua defesa exatamente pela falta de um *conjunto probatório bastante para evidenciar a ocorrência do alegado* e, ainda, deixa de enfrentar a licitude da manobra.

Claramente houve o câmbio e a inovação de fundamentos por parte daquela C. Turma Julgadora *a quo*.

Diga-se até que uma eventual escassez documental na peça de Impugnação seria plenamente justificável e compreensível diante de uma acusação fiscal puramente de Direito, como objetivamente se apresenta no TVF. E, não obstante, as argumentações jurídicas do Contribuinte ficaram *prejudicadas* no entender daquela DRJ.

Assim, inquestionável resta a mudança dos critérios do lançamento de ofício, justificando o cancelamento das Autuações sofridas pela Recorrente.

Caso assim não se entenda, no que tange ao mérito, deve-se primeiro deixar claro que o que deve ser aqui analisado é a legalidade ou não da exclusão efetuada pelo Contribuinte na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2009, procedendo à exclusão dos valores registrados como *Ajuste de Bonificação - Estoques 2008*.

A materialidade e, diga-se até, a *veracidade* do ocorrido é incontroversa, como o próprio TVF expressamente registrou, dando-se por *satisfeito* com aquilo apresentado durante a Ação Fiscal, já tendo sido, anteriormente, exaustivamente demonstrada a impossibilidade de se inovar em sede de julgamento.

Posto isso, a manobra descrita pelo Contribuinte, qual seja: percebendo que houve uma redução indevida do seu CMV no ano-calendário 2008, referente a *descontos* recebidos de seus fornecedores, que levou ao recolhimento de IRPJ e CSLL a maior no período, este procedeu à exclusão do mesmo valor na apuração do Lucro Real, mitigando o pagamento indevido, através da devida redução das bases tributáveis do período seguinte, não encontra proibição na legislação, não podendo ser objeto de lançamento de ofício.

Esclareceu o Contribuinte que, quando recebe tais *bonificações* de seus fornecedores, este registra o valor a crédito na sua conta *estoque* e a débito da conta *fornecedores*. Naturalmente, quando vendidas as mercadorias objeto de tais reduções, o seu valor era alocado no CMV do período para a extração do Lucro Líquido (além das peças de *defesa*, toda essa dinâmica contábil também consta da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4 - fls. 68 a 70).

No ano de 2009, percebendo o ocorrido, o Contribuinte primeiro lançou o valor referente a *bonificação* sobre as mercadorias não circuladas até 31 de dezembro de 2008 (R\$ 20.101.183,59) na conta do Passivo, a débito, como *Ajuste de Exercícios Anteriores* (conta Patrimonial) e efetuou um lançamento, a crédito, na conta *estoque*.

Como foram efetivamente vendidas no ano de 2009, a bonificação compôs novamente o CVM das mercadorias (agora, no ano-calendário *certo*, gerando o custo real dos bens vendidos).

Feito isso, na apuração dos tributos devidos em 2009, como os lançamentos de *ajuste* não impactaram efetivamente o Resultado, procedeu-se à exclusão de tais valores no LALUR e na DIPJ 2010, evitando um novo recolhimento a maior.

Em resumo, para fins tributários, a exclusão procedida em 2009 compensou a redução do CMV em 2008, que deu margem a um efetivo recolhimento maior naquele ano anterior, neutralizando, assim, a apuração fiscal.

Como mencionado, não há ilegalidade no ocorrido e principalmente, não percebe-se prejuízo ao Erário público federal.

O que efetivamente ocorreu foi um *desrespeito* à dinâmica do regime de competência, que não pode ser objeto de lançamento de ofício. Nesse sentido, confira-se a dicção do 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:

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). (destacamos)

Como se vê, não só a manobra do Contribuinte não resultou em postergação e redução indevida do Lucro Real, como a Fiscalização, no TVF, não demonstrou tal ocorrência. Ateve-se apenas a apontar tal postura como carente de base legal.

Ainda que tenha se apresentado um anacronismo temporal na contabilização de custos, tal *equivoco* contábil não revelou-se danoso ao Fisco, esvaziando a prerrogativa legal fazendária para o procedimento de lançamento de ofício.

Sem dúvidas, ajustes e reparos contábeis são permitidos ao Contribuinte, como reza a Lei das S/A², havendo apenas motivação para lançamento de ofício quando verificada, concretamente, a supressão ou a redução de tributos devidos.

Como demonstrado, diante do *erro* ocorrido, a Recorrente manteve os valores devidamente registrados em seus Livros e, no exercício seguinte, após a apuração do Lucro Líquido do período, procedeu à exclusão de valor que havia sido tributado anteriormente, evitando a *perpetuação fiscal* do *equivoco*.

Assim, não há de falar em falta de respaldo legal do procedimento do Contribuinte, mas sim na ausência de fundamento para o lançamento, nos exatos termos do art. 273 do RIR/99.

Em relação à CSLL, a premissa jurídico-tributária da Autoridade Fiscal mostra-se igualmente abarcada e elidida pela argumentação e fundamentação acima despendida, devendo, assim, ser aplicada a mesma conclusão para tal exação.

² Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Processo nº 19515.721428/2014-21
Acórdão n.º **1402-002.693**

S1-C4T2
Fl. 567

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar alegada e, identificando a ocorrência de mudança na motivação do lançamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, cancelando-se o crédito tributário exigido. Caso vencido, voto, em relação ao mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Embora reconhecendo a solidez dos argumentos exarados no voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ousou dele divergir em relação aos temas pontuados pelo Relator como “modificação dos critérios jurídicos do lançamento” (pela decisão *a quo*) e, no mérito, acerca do procedimento adotado pela recorrente de realizar em 2009 ajustes para corrigir eventual distorção na apuração do Custo das Mercadorias Vendidas em 2008.

No primeiro caso, a alegação da recorrente, acolhida pelo I. Relator, foi de que a DRJ teria inovado e até tentado “consertar” os lançamentos, posto que, enquanto o TVF apontava como acusação a ilegalidade do procedimento da contribuinte de se afastar do “regime de competência”, não questionando aspectos materiais acerca dos documentos e esclarecimentos prestados pela autuada, a decisão de 1º Piso teria avançado em linha oposta objetando estes aspectos por entender ser “*despiciendo aprofundar na discussão sobre a inobservância do regime de competência e seus efeitos. Isto é, uma vez que não restou comprovada a alegada tributação equivocada do valor de R\$ 20.101.183,59 em 2008, resulta que não há que se cogitar a exclusão desse valor no ano-calendário de 2009 sob esse pretexto. Igualmente fica prejudicada a argumentação desenvolvida pela reclamante de que a inobservância do regime de competência não implicaria em prejuízo ao Fisco. Trata-se, como vimos, de exclusão não autorizada na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, haja vista que o contribuinte não logrou justificar o seu cabimento com documentos e esclarecimentos*”.

Data vênua, não vislumbro qualquer modificação no critério jurídico por ocasião do julgamento; ao revés, vejo que a Turma de Julgamento de 1ª Instância não só enfrentou os questionamentos da impugnante e apreciou a imputação presente no TVF como, adicionalmente – mas sem modificar a origem da acusação – aprofundou-se na análise dos lançamentos e do procedimento adotado pela contribuinte concluindo estar-se diante de “*exclusão não autorizada na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, haja vista que o contribuinte não logrou justificar o seu cabimento com documentos e esclarecimentos*”.

O excerto abaixo, da decisão recorrida mostra que o Acórdão não inovou, fixando-se nos estritos limites da lide, apenas, como dito, aprofundando a análise:

“Também não foi apresentado um detalhamento da efetiva venda das mercadorias em 2009, de maneira a evidenciar que os supostos R\$ 20.101.183,59 correspondiam ao estoque existente em 31/12/2008, e que este estoque teria sido integralmente vendido no ano de 2009 (ou seja, que este valor havia repercutido integralmente no CMV de 2009)”.

Em outro dizer, a decisão recorrida perfilou nos estritos termos da lide, pelo que entendo não ter havido qualquer inovação no julgamento.

Com relação ao mérito, a refrega é bem específica e passa por uma pergunta básica: poderia a recorrente ter “corrigido” eventual erro na apuração do CMV em 2008 e

transposto o valor correspondente para 2009 de forma a diminuir seu resultado naquele período e os tributos incidentes sobre ele?

A resposta exige o estudo a partir de três tomos: 1. as normas contábeis que estabelecem os preceitos do chamado “regime de competência”; 2. a legislação societária e comercial que assumiram a ciência contábil e a escrituração como sustentáculo para apuração das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL; e, 3. a legislação fiscal, especialmente o artigo 273, do RIR/1999.

Sobre o regime de competência, assim define a RESOLUÇÃO CFC N.º 1.121/08, que aprovou a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

“A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas”.

Já a legislação societária é explícita:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (Lei nº 6.404/1976)

Conceitos albergados pela legislação fiscal (Decreto-lei nº 1.598/1977):

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Neste cenário, absolutamente indubitável que os contribuintes submetidos ao regime do Lucro Real **não podem abrir mão de obediência irrestrita ao regime de competência**, sob pena de desvirtuamento de seus resultados, tanto sob o ângulo societário como, no que interessa ao caso tratado, na seara fiscal.

Claro, erros, enganos, omissões, equívocos, fazem parte do cotidiano de seres humanos e empresas e podem – e devem – ser corrigidos. Todavia esta correção deve se subsumir às regras legais pertinentes, mais ainda quando envolvem apuração de tributos.

Segundo a recorrente, ela teria se equivocado ao apurar o Custo das Mercadorias Vendidas em 2008 quando considerou a totalidade das “bonificações” que recebeu de seus fornecedores no período - R\$ 462.248.505,00, sendo que uma parte deste valor (R\$ 20.101.183,59) corresponderia a mercadorias “não vendidas”, o que, em última análise, implica entender, estariam compondo os estoques.

De fato, em um primeiro momento o raciocínio da recorrente estaria correto.

Porém, há aspectos relevantes a observar. O primeiro deles, como bem pontuou a decisão recorrida, repousa no fato de a recorrente **sequer ter conseguido mostrar e comprovar** que o valor em discussão (R\$ 20.101.183,59), que corresponderia à bonificação sobre mercadorias “não vendidas”, ou seja, que ainda estariam nos estoques, compunha este ativo e, por via de consequência, não poderia influir na apuração do CMV.

O segundo tópico, a indevida – e insuplantável - quebra do preceito contábil-legal de estrita observância do “regime de competência”, tema já tratado acima e que termina por desfigurar completamente a apuração do resultado societário e, na esteira, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A respeito, a expressa definição do artigo 273, do RIR/1999:

Inobservância do Regime de Competência

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.

Concretamente, ao excluir em 2009 valores que, supostamente **e no dizer da própria recorrente**, pertenceriam a 2008, certo que tal procedimento terminou por levar à “**redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração**” a que alude o inciso II, do artigo 273, acima reproduzido, afetando, assim, o resultado de um período ao qual tal montante não pertencia.

Finalmente, como bem pontuado pela decisão recorrida, atente-se que, consoante impugnação (fls. 316), a recorrente, a fim de retificar o equívoco cometido em 2008, teria efetuado, como ajuste de exercícios anteriores: (i) um débito na conta de estoque e (ii) um crédito na conta de patrimônio líquido, procedimento contábil que, smj, **é exatamente o oposto ao ajuste recomendado**, diga-se, deveria ter havido um débito na conta de patrimônio líquido **para reverter o lucro reconhecido no ano anterior** e que teria sido aumentado

indevidamente por força do “menor” CMV apurado (fruto das “bonificações” desconsideradas).

Mais ainda, a se entender que tenha sido este efetivamente o *modus operandi* da recorrente, a situação fica ainda mais incomum: o débito à conta de estoque (ativo) e o crédito ao PL implica, em última análise, em aumentar o Custo das Mercadorias Vendidas em R\$ 20.101.183,59 no ano de 2009 (quando se infla o estoque) e, no mesmo ato, aumentar o Lucro (sic) para, a seguir, excluir os mesmos 20 milhões da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, via LALUR.

Ou seja, admitidas provas em contrário – não presentes nos autos –, lançamentos contábeis que não pugnam pela melhor técnica, dificultando o entendimento e afetando o rol probatório que poderia aproveitar à recorrente.

Há mais, porém.

Segundo o Relatório disponibilizado pela Administração da empresa aos seus acionistas (datado de 05/03/2010 – Nota Explicativa nº 17 - fls. 185/188), o “ajuste” teria outra origem: “mudança de prática contábil” e não “erro ou equívoco” como alegado ao Fisco no curso da ação fiscal.

Se correta esta informação de se tratar de “mudança de prática contábil” (informação da lavra da própria administração da recorrente) torna-se inteiramente aplicável a lição dos professores Sérgio de Iudícibus e outros³, segundo o qual, “*o lucro líquido do ano não deve estar influenciado por efeitos que, na verdade, não pertencem ao exercício, para que o resultado do ano reflita um valor que possa ser comparado com o de outros anos em bases similares. Daí decorre a importância da consistência na aplicação dos critérios contábeis. Dessa forma, os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores serão lançados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem afetar as receitas ou despesas do ano*”.

Em suma, sob qualquer ângulo que se analise, indubitável que o caminho trilhado pela recorrente fugiu aos padrões usuais e acabaria levando – como levou – à imputação feita pelo Fisco.

Na verdade, para situações como esta, cabe ao contribuinte recompor sua escrituração – procedimento que não é inusual e está previsto inclusive nos casos de escrituração digital (SPED) de modo a adequar – para fins fiscais – seus resultados tributáveis e não “corrigir” eventuais “erros” em períodos seguintes, fazendo letra morta da legislação e do regime de competência.

Finalmente, embora possa não ser o caso dos autos, mas apenas como fixação dos conceitos assumidos neste voto, a se aceitar que os contribuintes, ao seu alvedrio, determinem quando e como registrarão fatos contábeis, estar-se-ia, além de contrassenso e *contra legem*, criando a possibilidade de que custos, despesas e receitas possam ser alocados livremente em quaisquer períodos onde sejam mais convenientes, ou seja, os primeiros quando existam lucros para a eles serem contrapostos e as últimas (receitas) quando se estiver diante de prejuízos.

³ Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke - *in* Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais Sociedades) – 6ª Ed. - SP – Atlas – pgs. 369/370 (destaques acrescentados).

Processo nº 19515.721428/2014-21
Acórdão n.º **1402-002.693**

S1-C4T2
Fl. 572

Pelo exposto e o mais que consta nos autos, voto no sentido de REJEITAR a arguição, suscitada de ofício pelo relator, de nulidade do lançamento por alteração do critério jurídico feita pela decisão de primeira instância e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos e a decisão recorrida.

É como voto.

Brasília (DF), em 26 de julho de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone