



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721428/2014-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.344 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de outubro de 2022
Recorrente MAKRO ATACADISTA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um ou mais dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, seja(m) apto(s) a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

O tópico que teve seguimento nos termos do despacho de admissibilidade apenas seria capaz de reformar o argumento do acórdão recorrido a respeito do cumprimento do artigo 273 do RIR/99, permanecendo inatacados os demais fundamentos do voto que, por si sós, são suficientes para manter o lançamento. Caso em que a solução da divergência jurisprudencial revela-se inútil para reformar o acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1402-002.693, proferido na sessão de 26 de julho de 2017, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1402-002.693

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.

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.

O sujeito passivo pretendeu recorrer quanto a cinco matérias, das quais apenas uma foi admitida por Presidente de Câmara, em despacho confirmado após agravo. O recurso especial não teve seguimento quanto às matérias (1) “preliminar de nulidade do auto de infração por não descrição clara da infração”, (2) “inovação nos critérios jurídicos do lançamento pela decisão de primeira instância”, (4) “impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício”, (5) “impossibilidade de aplicação de juros SELIC sobre valores lançados a título de multa de ofício”.

O recurso especial teve seguimento quanto à matéria (3) “observância obrigatória do regime de competência e legalidade do ajuste feito pela Recorrente”, nos seguintes termos (trechos do despacho de admissibilidade):

(3) “observância obrigatória do regime de competência e legalidade do ajuste feito pela Recorrente”

Decisão recorrida:

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.

[...].

Neste cenário, absolutamente indubitado 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.

[...].

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.

[...].

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.

Acórdão paradigma nº 1302-001.300, de 2014:

REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA NO REGISTRO DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.DEDUTIBILIDADE.

A inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, consubstanciado em redução ou postergação de pagamento do imposto, nos termos do Parecer Normativo CST nº 57/79.

[...].

Com efeito, a legislação estabelece que deve ser observado o regime de competência nas escrituração das receitas, custos e despesas.

Não obstante tal disposição, o art. 273 do RIR/1999 dispõe que somente constituiu fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária ou multa se da inobservância do regime resultar postergação de pagamento do imposto para período de apuração posterior àquele em que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

O Parecer Normativo CST nº 57/79, concluiu que, após a vigência do Decreto-Lei nº 1598/77, a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto.

No caso sob exame, a apropriação da despesa fora do regime de competência não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, pois o resultado do ano-calendário correto (2001) foi majorado pela não dedução da despesa no período de competência e a dedução tardia, se trouxe prejuízo, foi à interessada e não ao Fisco.

Acórdão paradigma nº 1301-001.740, de 2014:

DESPESAS TRIBUTÁRIAS. RECONHECIMENTO FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. INOCORRÊNCIA.

O lançamento de diferenças de imposto decorrente da inobservância do regime de competência, somente se justifica se dela resultar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real, nos termos do art. 273 do RIR/1999. Não tendo o Fisco demonstrado qualquer prejuízo ao Fisco, resultante da inobservância do regime de competência na contabilização de despesas com tributos, correta a decisão recorrida que exonerou a exigência.

[...].

Com efeito, a autoridade fiscal aponta que os valores lançados foram acrescidos, mediante ajuste, à conta de passivo representativa de parcelamento junto ao Fisco, fora do regime de competência.

Ora, tratando-se de inobservância do regime de competência, o lançamento de diferenças de imposto somente se justifica se dela resultar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real, nos termos do art. 273 do RIR/1999.

No presente caso, tratando-se de despesas tributárias, não demonstrou a fiscalização qualquer prejuízo ao Fisco, resultante da inobservância do regime de competência.

Assim, está correta a decisão recorrida que exonerou a exigência

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser incabível a alocação de valores [custos] 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, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1302-001.300, de 2014, e) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto, e que a apropriação da despesa fora do regime de competência não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco [a dedução tardia, se trouxe prejuízo, foi à interessada e não ao Fisco] (**primeiro acórdão paradigma**) e que, não tendo o Fisco demonstrado qualquer prejuízo ao Fisco, resultante da inobservância do regime de competência na contabilização de despesas com tributos, correta a decisão recorrida que exonerou a exigência (**segundo acórdão paradigma**).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrrazões questionando a admissibilidade do recurso, sob o argumento de que a recorrente pretendia ver reapreciadas provas, bem como o mérito.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-006.344 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.721428/2014-21

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No tópico a que o despacho de admissibilidade deu seguimento, o sujeito passivo questiona a conclusão do acórdão recorrido que entendeu ser inadmissível a escrituração de uma receita ou custo fora do seu regime de competência, sustentando divergência jurisprudencial em face de paradigma que teria julgado que a inobservância ao regime de competência, quando não gera prejuízos ao fisco, não pode gerar a lavratura de auto de infração, nos termos do artigo 273 do RIR/99.

Acontece que a discussão acerca da aplicabilidade do artigo 273 do RIR/99 ao caso dos autos não é capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, visto que esse foi pautado em quatro fundamentos, sendo esta apenas um deles.

De fato, o voto vencedor do acórdão recorrido assim resume a questão a ser analisada:

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?

Em seguida, pontua a necessidade de os contribuintes sujeitos ao lucro real observarem o regime de competência, e então passa a analisar o caso concreto, expondo quatro aspectos que impediriam o sucesso do sujeito passivo em seu pleito de cancelamento da autuação em questão. *In verbis* (grifos nossos):

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 outros, 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, indubitoso que o caminho trilhado pela recorrente fugiu aos padrões usuais e acabaria levando – como levou – à imputação feita pelo Fisco.

(...)

Como se percebe, o voto vencedor do acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário porque entendeu ser obrigatória a observância do regime de competência no caso dos autos, mas isso por quatro fundamentos, em síntese:

(i) em função de ausência de provas: a recorrente não conseguiu comprovar que o valor em discussão, “*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*”;

(ii) porque houve redução indevida do lucro real, afirmando o voto que, concretamente, ao excluir em 2009 valores que, supostamente 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*”;

(iii) em função da forma como a correção foi feita, entendendo que *“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)”*, e

(iv) porque o “ajuste” teria origem em “mudança de prática contábil” e não “erro ou equívoco”, o que demandaria o seu registro como ajustes de exercícios anteriores, diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem afetar o resultado do ano.

Não houve ressalva de conclusões por nenhum dos conselheiros que negaram provimento ao recurso voluntário, de forma que é necessário concluir que todos os conselheiros acompanharam o voto vencedor em todos os seus argumentos.

O tópico que teve seguimento nos termos do despacho de admissibilidade apenas seria capaz de reformar o segundo deles, a respeito da observância do artigo 273 do RIR/99, o que denota a insuficiência recursal, por remanescerem fundamentos autônomos inatacados.

Observe-se, ademais, que há fundamentos do acórdão recorrido que apontam deficiência na comprovação de argumentos de defesa do sujeito passivo, sendo de se observar que o recurso especial não pode ser conhecido quando tenha por objetivo a reanálise de provas, já que esta CSRF não é uma terceira instância de julgamento e sua competência está centrada em solucionar divergências entre julgados do CARF acerca da interpretação da legislação tributária. É dizer, para que uma matéria seja conhecida pela CSRF, além de ser eminentemente jurídica, e não fática, ela deve ter sido julgada de maneira divergente por turmas do CARF.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano