



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

Processo n° 14098.000053/2010-83
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1102-000.962 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL - Venda para entrega futura
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FIAGRIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

Nas vendas para entrega futura, quando o produto vendido ainda não tiver sido produzido ou adquirido, o reconhecimento da receita deve se dar apenas na entrega da mercadoria.

Entretanto, caso o produto vendido já esteja em estoque, a receita de venda deve ser apropriada com a emissão da nota fiscal, pois o vendedor restará como mero depositário da mercadoria vendida.

Por se tratar de lançamento relativo à contabilização de receitas, o ônus da prova é de quem acusa, nos termos do inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil.

Assim, deveria a fiscalização ter averiguado quais vendas se relacionavam a produtos já constantes do estoque, e só delas alterar o período de contabilização. Não o fazendo, inválido é o procedimento de cálculo e, por consequência, todo o lançamento.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Baeta Ippolito, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foram lavrados o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, que exigiu o imposto suplementar no valor de R\$ 3.534.982,01, e o Auto de Infração decorrente de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que lançou contribuição no valor de R\$ 1.275.514,07, tendo os valores principais sido acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora (fls. 2 a 22).

Foram lançadas as seguintes infrações:

- a) redução indevida do lucro líquido devido à contabilização de venda para entrega futura em período posterior à emissão das notas fiscais;
- b) erro no registro das perdas relativas a créditos a receber, evidenciado pela divergência entre os valores escriturados e os apurados nos livros de controle auxiliar.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 29 a 66), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância resumiu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 153 a 154):

A contribuinte, não resignada, apresentou impugnação, alegando que o procedimento fiscal, confuso e distorcido, trouxe para o momento da celebração do negócio jurídico o reconhecimento das receitas, deixando de considerar os custos incorridos na sua formação. Destarte, a Fiscalização contrariou o entendimento manifestado pela própria Receita Federal, que já teria afirmado que a receita somente pode ser reconhecida quando há disponibilidade jurídica do objeto da operação.

Além disso, a prática comercial, no que tange às vendas para entrega futura, aponta que o reconhecimento da receita deve ocorrer no momento em que a venda se concretiza pela efetiva entrega da mercadoria vendida, o qual coincide com o da

apropriação do custo correlato. Tudo de acordo com o regime de competência, ignorado pela Fiscalização, que dissociou, sem amparo na lei, o reconhecimento contábil das receitas e a apropriação dos custos, afrontando princípios e normas contábeis.

Esclareceu a impugnante que o acordo comercial era concluído, em um determinado instante, com a emissão da *nota fiscal de simples faturamento para entrega futura*, a ocorrer em trimestre não fixado. A venda, porém, apenas se concretizava com a efetiva entrega da mercadoria ao comprador. A *nota fiscal de simples faturamento*, portanto, representa tão-somente um compromisso entre as partes a respeito de urna futura operação de compra e venda, que dependia de outras condições para se concretizar.

Observou a impugnante que, das notas fiscais, não constava a data em que a mercadoria seria entregue, havendo mera expectativa de direito. O compromisso poderia ou não se materializar, dependendo de certas condições, tal como a disponibilidade futura da mercadoria, a qual, na maioria das vezes, a impugnante não havia ainda adquirido, não existindo mercadorias em estoque. Essa circunstância impossibilitava o conhecimento dos custos e a respectiva apropriação contábil.

A simples emissão da nota fiscal não consistia em ato jurídico perfeito, não tendo o condão de gerar direitos e obrigações entre as partes. Ademais, não havia, muitas vezes, qualquer tipo de antecipação de pagamento. A contraprestação só vinha a ser recebida após a entrega do bem ao cliente. Portanto, até que se concretizasse a venda, nenhuma das partes poderia exigir da outra a respectiva prestação. Por tudo isso se pode afirmar que a nota fiscal de simples faturamento equivalia a um mero pedido.

Teria havido, por outro lado, violação do conceito jurídico de renda, já que esta só poderia ser reconhecida pelo confronto das receitas com as respectivas despesas. O lançamento teria feito o IPPJ e a CSLL incidirem não sobre o acréscimo patrimonial, mas sim sobre o faturamento bruto.

Com esses fundamentos, pugnou pela anulação do crédito tributário e, sucessivamente, pela recomposição da base de cálculo, a fim de que se possa simultaneamente reconhecer as receitas e as despesas. Requereu, por fim, a realização de perícia para comprovar o alegado.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) julgou procedente em parte a impugnação, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 151 a 157):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

PROVA PERICIAL. REQUISITOS DO ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/1972. AUSÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O deferimento de prova pericial depende da presença dos requisitos previstos no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972.

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. IMPUTAÇÃO DE CUSTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Nas vendas para entrega futura, o reconhecimento da receita, por força do regime de competência, deve ocorrer quando for possível a imputação do custo respectivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

PROVA PERICIAL. REQUISITOS DO ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/1972. AUSÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O deferimento de prova pericial depende da presença dos requisitos previstos no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972.

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. IMPUTAÇÃO DE CUSTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Nas vendas para entrega futura, o reconhecimento da receita, por força do regime de competência, deve ocorrer quando for possível a imputação do custo respectivo.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) foi indeferido o pedido de perícia, por não estar acompanhado da exposição dos motivos que o justifique, bem como da formulação dos quesitos e da indicação do perito;

b) a infração relativa ao erro no registro das perdas no recebimento de créditos não foi impugnada e portanto não compõe a lide;

c) tanto a lei quanto a doutrina contábil preceituam que a contabilização das receitas e das despesas deve ser feita com observância do regime de competência, de onde se conclui que, enquanto não for possível determinar os custos e despesas necessárias à obtenção das receitas, estas não podem ser reconhecidas. Assim, nas vendas para entrega futura, enquanto o vendedor não tiver produzido ou adquirido as mercadorias objeto do negócio jurídico, a receita, do ponto de vista contábil, não pode ser considerada como auferida. Se já tiver havido o recebimento do numerário, a quantia há de ser registrada no passivo, classificada **contabilmente como obrigação**.

RECURSO DE OFÍCIO AO CARF

Pela decisão ter exonerado valor superior ao limite de alçada, definido pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, o Presidente da Turma de Julgamento da DRJ recorreu de ofício a este Conselho, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em agosto de 2013, numerado digitalmente até a fl. 168.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso de ofício foi interposto corretamente, pois a decisão exonerou valor superior ao limite de alçada, e portanto merece ser conhecido.

A discussão cinge-se ao momento de contabilização de receitas decorrentes de vendas para entrega futura. Enquanto a autoridade fiscal entende que o resultado deve ser reconhecido no momento da celebração da venda, com a emissão da nota fiscal, o contribuinte defende que só deve ocorrer com a entrega do produto vendido.

Nos termos do § 1º do art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

E será na lei comercial que se encontrará a definição do momento de escrituração das receitas, o que comumente se denomina princípio da competência, expressamente previsto na Lei da nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S.A), como abaixo transcrito

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Dessa forma, as receitas devem ser reconhecidas quando efetivamente auferidas, independentemente do recebimento do preço ou da entrega do produto. Em concomitância, devem ser apropriados os custos e despesas incorridos correspondentes a essas receitas e rendimentos, mesmo que ainda não pagos.

A autoridade fiscal aplica o princípio da competência às vendas para entrega futura sem qualquer tempero, como demonstra o trecho a seguir transcrito do Termo de Verificação Fiscal (fl. 20):

A Fiscalização não acata os argumentos do sujeito passivo no sentido de que a venda para entrega futura só traduz receita sujeita à tributação com a tradição das mercadorias vendidas.

A receita bruta, início para a apuração do lucro líquido, eventualmente ajustado para o lucro real para fins de IRPJ e para demonstração da base de cálculo da CSLL, configura-se pela venda, a que título ou condição for, a teor do art. 279 do RIR/99.

Portanto, condições de entrega, custos, riscos, etc., não importam para aplicação do regime de competência no reconhecimento da receita. Tal reconhecimento e oferta à tributação ocorrem na formalização da venda, no caso presente, com a emissão da nota fiscal de simples faturamento de venda para entrega futura.

Da mesma maneira, os eventuais cancelamentos, anulações, devoluções, também são considerados no período de apuração de sua ocorrência, quando se configura a perda.

E aprofunda o raciocínio quando descreve a infração fiscal cometida (fl. 21):

IV.2 - Redução Indevida do Lucro Real.

A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita resultou redução indevida do lucro líquido, e conseqüentemente do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a medida que receitas de vendas faturadas em um trimestre não foram escrituradas em conta de resultado, mas sim em conta do passivo circulante, sendo a transferência para conta de resultado postergada para o momento da entrega das mercadorias aos compradores.

Não ocorreu postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, ao passo que os valores das receitas, postergados de um período de apuração para outro seguinte, não resultaram pagamento dos referidos tributos nos períodos em que foram apropriados ao resultado.

Contudo, penso que o reconhecimento de receitas decorrentes de vendas para entrega futura demanda um regramento diverso. Isso porque muitas vezes ela se dá em uma modalidade onde a venda ocorre antes da produção ou da compra da mercadoria vendida, não podendo se reconhecer a receita se ainda não se incorreu no custo.

Esse fato é bem explicado por de Hiromi Higuchi¹, em sua feliz distinção entre faturamento antecipado e venda para entrega futura:

Na verdade, há certa distinção entre faturamento antecipado e venda para entrega futura. No primeiro caso o bem ainda não foi produzido, enquanto que no segundo o bem já se encontra produzido. No faturamento antecipado o valor correspondente é contabilizado como receita de exercícios futuros, porque a empresa não tem custo incorrido. Na venda para entrega futura a receita deverá ser computada na apuração do lucro líquido do período-base da operação, porque o bem já foi produzido e a vendedora passa a ser mera depositária.

Sem nos atermos à distinção terminológica, há que se reconhecer que, quando a venda se dá ainda sem a produção ou compra do bem vendido, não se deve ainda reconhecer a receita.

Esse entendimento decorre dos próprios conceitos relativos ao contrato de compra e venda existentes do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), abaixo transcritos:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Art. 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.

Assim, se a mercadoria vendida já estiver em estoque, incide o art. 482 acima transcrito, considerando-se a compra e venda obrigatória e perfeita, com a definição do objeto e do preço.

Contudo, se o bem ainda tiver que ser adquirido ou produzido, está-se diante da hipótese do art. 483, onde a venda será de coisa futura, ficando sem efeito o contrato se ela não vier a existir. Trata-se de negócio sujeito à condição, passível de desfazimento.

Nesses casos, a contabilização deve se dar apenas com a entrega da mercadoria, conforme jurisprudência do CARF, apesar de conhecer o entendimento da

¹HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. pp. 230-231. Autenticado digitalmente em 13/11/2013 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 13/11/2013 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMA

Secretaria da Receita Federal do Brasil de que o rendimento deveria ser tributado quando o produto entrar no estoque, na esteira do Parecer CST nº 2.838, de 1984.

De qualquer modo, se não é possível se admitir o entendimento da Fiscalização de que qualquer venda para entrega futura deve ser contabilizada no momento da emissão da nota fiscal, também não nos parece correto a interpretação da defesa de que o reconhecimento da receita sempre deve se dar com a entrega da mercadoria.

Assim, julgo perfeito o raciocínio da decisão recorrida de que, nas vendas para entrega futura, enquanto o vendedor não tiver produzido ou adquirido as mercadorias objeto do negócio jurídico, a receita, do ponto de vista contábil, não pode ser considerada como auferida, porque ainda não é possível determinar os custos e despesas necessários a sua obtenção.

Entretanto, penso que o julgador de primeira instância deixou de enfrentar questão fundamental para a solução da lide: a quem cabia a prova de que as vendas lançadas se relacionavam a produtos já adquiridos ou fabricados.

Se é verdade que a autoridade fiscal não se preocupou com o assunto, também é fato que o contribuinte reconhece, em sua impugnação, que a maioria de suas vendas se dá antes da aquisição dos produtos, mas que uma pequena parte se refere a bens já em estoque.

No caso, por se tratar de lançamento relativo à contabilização de receitas, entendo que o ônus da prova é de quem acusa, nos termos do inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil.

Deveria a fiscalização ter averiguado quais vendas se relacionavam a produtos já constantes do estoque, e só delas alterar o período de contabilização. Não o fazendo, inválido é o procedimento de cálculo e, por consequência, todo o lançamento.

Ressalte-se que não é possível se baixar o processo em diligência para apuração do resultado nos termos propostos no voto, pois, além da questão do ônus da prova, a acusação fiscal se deu em bases diversas.

Diante do exposto, com esse pequeno acréscimo aos fundamentos da decisão recorrida, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Processo nº 14098.000053/2010-83
Acórdão n.º **1102-000.962**

S1-C1T2
Fl. 177

CÓPIA