



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

**Processo nº** 18471.002772/2002-75  
**Recurso nº** 150.056 De Ofício  
**Acórdão nº** **1102-00.479 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 30 de junho de 2011  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL E  
**Interessado** COMERCIAL RIO DE JANEIRO DE BEBIDAS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – Exercício 1998  
PAF – RECURSO DE OFÍCIO – REMESSA NECESSÁRIA –  
CONHECIMENTO – Conhece-se de recurso de ofício interposto nos termos  
do art. 34 do Dec. n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 64 da  
Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, quando os valores exonerados  
extrapolam o limite consignado na Portaria MF n.º 3, de 03 de janeiro de  
2008

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO.- Somente  
prosperam os lançamentos baseados em indícios quando há presunção legal  
expressa e seus pressupostos se confirmam.

LUCRO REAL. RECEITA NÃO OPERACIONAL. RECONHECIMENTO.  
REGIME DE COMPETÊNCIA. – As receitas não operacionais seguem o  
regime de competência no qual foram reconhecidas, se a empresa não opera  
no regime de Caixa.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.  
CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.  
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE  
SOCIAL. DECORRÊNCIA.- Os lançamentos decorrentes, ressalvados os  
casos especiais, seguem aquele que lhes deu origem, na medida em que não  
há fatos ou argumentos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, NEGAR  
provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente  
julgado.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO – Presidente e Relatora

EDITADO EM:

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente da Turma), João Otavio Opperman Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Leonardo de Andrade Couto , Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo(Suplente Convocada) e João Carlos Lima Junior(Vice-Presidente).



## Relatório

Trata-se de exigência para o IRPJ (fls.875/880) e reflexos, PIS(fl.881/884) COFINS(fl.885/888)CSLL (fls.889/893) a partir da constatação de omissão de receitas sob as seguintes modalidades:

- a) SALDO CREDOR DE CAIXA – com base no maior saldo credor de caixa indicado no livro Razão no ano-calendário de 1998;
- b) DIFERENÇA DE ESTOQUE - a omissão foi deduzida da diferença de estoque observada no cotejo do livro Razão com o demonstrativo de custo das mercadorias vendidas, uma vez que o estoque final de mercadorias contabilizado em 31.12.1997 era de R\$ 1.848.820,00, não houve emissão de nota fiscal de venda no ano de 1998 e, no entanto, não há registro da existência de estoque final de mercadorias no encerramento daquele ano-calendário;
- c) RECEITAS NÃO OPERACIONAIS - segundo o termo fiscal, firmou a interessada e a Cia. Cervejaria Brahma um instrumento particular de distrato contratual com aquisição de acervo mobiliário, no qual ficou acertado que a segunda compraria da primeira o seu acervo mobiliário mediante o fornecimento de bebidas, chopes e refrigerantes avaliados em R\$ 3.575.229,52. Todavia, prossegue o autuante, o valor pago em mercadorias, de acordo com a contabilidade da interessada e da Brahma, alcançou a soma de R\$ 3.944.580,00, enquanto o valor de venda efetivamente faturado pela interessada foi de R\$ 2.014.551,90, correspondente ao valor contábil, o que constituiria prova de um subfaturamento de R\$ 1.930.028,10.

A capitulação legal encontra-se nos respectivos termos.

Impugnação de fls. 949/968, alegou, em síntese, a Contribuinte que (nos termos do relatório do acórdão combatido):

(...)

4.1. que não possuía, ao final do ano-calendário de 1997, qualquer mercadoria em estoque;

4.2. que, pela análise do distrato celebrado com a Brahma (fls. 1.051/1.059), já seria de se estranhar que mantivesse algum estoque em 1997, uma vez que, conforme dispunham as cláusulas segunda e terceira do referido ajuste, as quais transcreveu, após o dia 10 de novembro de 1997, não poderia mais seguir suas atividades comerciais, razão pela qual pactuou a transferência do seu ativo permanente para aquela empresa;

4.3. que esse fato se reflete no seu balanço patrimonial levantado em 31.12.1997, no qual se verifica inexistir qualquer estoque no ativo;

4.4. que o autuante, ciente dos fatos acima narrados, fundamentou seu lançamento no valor registrado na conta estoque final indicada na demonstração de resultados de 31.12.1997;

4.5. que, no entanto, a referida conta não se refere efetivamente a estoque existente em 31.12.1997; reflete apenas a metodologia não convencional de contabilização de seus estoques, segundo a qual eram acumulados os saldos dos estoques iniciais e finais, chegando-se ao custo da mercadoria vendida por diferença, isso sem prejuízo da correção do efetivo valor levado a resultado;

4.6. que tal metodologia se encontra demonstrada na planilha anexa à impugnação (fls. 1.098 e 1.099);

4.7. que a veracidade da afirmação acima é evidenciada pela própria demonstração de resultado do exercício (DRE) que serviu de fundamento para a lavratura dos presentes autos de infração;

4.8. que, com efeito, se da soma do valor do estoque final registrado na DRE com o das compras ocorridas no período subtrair-se o valor do suposto estoque final, encontrar-se-á o CMV de R\$ 12.569.131,76;

4.9. que, assim, o seu estoque inicial não correspondia a R\$ 2.039.232,00, mas, sim, à diferença entre este valor (saldo inicial acumulado) e o suposto montante de estoque final (saldo final acumulado), que resultava em R\$ 190.412,00;

4.10. que é importante verificar, pelo seu Razão (fls. 1.117 e 1.118), que a soma dos montantes de suas contas de estoque inicial (711.12.001-3, 711.12.002-1, 711.12.003-0) indicados na sua DRE de janeiro de 1997 é exatamente de R\$ 190.412,00, correspondente ao seu estoque inicial;

4.11. que, do mesmo modo, pode-se verificar que a soma dos saldos finais (acumulados) das referidas contas é igual ao estoque inicial lançado na DRE de 1997, ou seja, R\$ 2.039.232,00; e 4.12. que, dessa forma, é forçoso concluir que carece de fundamento, nesse particular, a autuação, na medida em que ficou comprovado que não possuía qualquer estoque em 31.12.1997.

5. Depois de expor esses argumentos, a interessada ainda postulou diligência, para ver respondidos os quatro quesitos que houve por bem apresentar na impugnação.

6. Contra a acusação de omissão de receitas não operacionais, ponderou, em suma:

6.1. que, em 09.06.1997, celebrou com a Brahma um distrato, ao qual já se referiu acima, cujo objeto era a venda, para aquela empresa, do seu ucervo mobiliário;

6.2. *que tal distrato, embora faça menção a compra de acervo mobiliário, trata, na verdade, de permuta mercantil;*

6.3. *que, conforme dispõe o art. 221 do Código Comercial, o contrato de permuta mercantil “opera ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servindo as coisas trocadas de preço e compensação recíproca”;*

6.4. *que, pela permuta dos bens objeto do distrato, a Brahma teria que fornecer produtos, estabelecidos no próprio distrato, a ser por ela comercializados, o que deveria ocorrer necessariamente até a data limite de 10.11.1997;*

6.5. *que, de acordo com o demonstrativo de venda elaborado pelo próprio atuante (fls. 1.127), “a Brahma forneceu as bebidas em pagamento do ativo no decorrer do ano-calendário de 1997, que foram contabilizadas em conta de passivo, Obrigações a Pagar, conta Fornecedores, que é encerrada em 31.12.1997, com saldo de R\$ 3.944.580,00”;*

6.6. *que, embora tenha avaliado os bens do seu ativo em R\$ 3.953.765,73 no momento da celebração do distrato, recebeu da Brahma bebidas cujo valor montava a R\$ 3.944.580,00; o valor real do seu ativo, porém, era de apenas R\$ 2.014.551,90;*

6.7. *que, assim, admite que auferiu um ganho de capital da ordem de R\$ 1.930.028,10, conforme apurado pelo atuante;*

6.8. *que, no entanto, houve equívoco no procedimento de alocar o ganho no ano-calendário de 1998, uma vez que ele ocorreu em 1997, por ocasião do distrato celebrado. Em conformidade com o disposto no art. 191 do Código Comercial, o contrato de compra e venda mercantil se perfaz assim que as partes deliberem acerca da coisa e do preço, momento em que passa a ser obrigatório para as partes e a produzir seus efeitos;*

6.9. *que, assim, em razão do princípio contábil da competência dos exercícios, o referido ganho somente poderia ser registrado no ano de 1997, período no qual ocorreu;*

6.10. *que, por outro lado, as receitas com a comercialização das mercadorias recebidas da Brahma foram auferidas também em 1997, haja vista que, como foi esclarecido anteriormente, ao final daquele ano não dispunha de nenhum estoque;*

6.11. *que o único evento relativo à referida operação que ocorreu em 1998 foi o encontro de contas decorrente da transferência do permanente para a Brahma, como se pode verificar nas fls. 163 e 164 do Razão (fls. 1.142 e 1.143);*

6.12. *que, como o ganho de capital se realizou em 1997, em obediência ao regime de competência, é naquele ano-calendário que ele devia ser computado;*

6.13. *que, no entanto, naquele período ela apurou prejuízo fiscal e base negativa da contribuição social da ordem de R\$ 1.736.123,84;*

6.14. que, dessa forma, compensando o ganho obtido com o prejuízo fiscal, restam apenas R\$ 193.904,26; porém, como a legislação tributária permite a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro real, o valor tributável do ganho de capital obtido é de R\$ 135.732,98; e 6.15. que, diante desses argumentos, é imperiosa a reforma do auto de infração.

7. Mais uma vez, a interessada, após encerrar suas alegações, postulou diligência, para ver respondidos alguns outros quesitos apresentados na impugnação.

8. Sobre o saldo credor de caixa verificado pelo autuante, disse a interessada, em resumo:

8.1. que assiste razão parcial à Fazenda Pública, sendo certo que o valor lançado pelo autuante é até menor do que aquele que ela deixou de oferecer à tributação;

8.2. que uma análise do livro Razão, no período de janeiro a dezembro de 1998, revela que o lançamento que deixou a sua conta Caixa credora correspondeu a R\$ 440.319,57 e não a R\$ 312.532,91, como foi apontado pelo impugnante;

8.3. que tal montante é decorrente do pagamento, pela Brahma, da verba prevista no distrato já mencionado;

8.4. que, como se infere do recibo de fls. 1.151, o referido valor lhe foi pago em 1998, “gerando saldo credor de caixa correspondente a R\$ 440.319,57, que deveria, como recuperação de custos que era, ter sido tributado pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro e efetivamente não o foi” (sic);

8.5. que tal saldo credor de caixa decorreu de um equívoco contábil, uma vez que a contrapartida da conta Bancos, referente ao pagamento efetuado pela Brahma, deveria ter sido uma conta de receita, por se tratar tal pagamento de uma recuperação de custos, e não a conta Caixa; esse erro, todavia, não justifica a falta de recolhimento dos tributos;

8.6. que, entretanto, como o citado valor decorreu diretamente do distrato com a Brahma, é certo que o ano-calendário de competência dessa receita é também 1997, período em que ela deveria ter sido oferecida à tributação;

8.7. que a afirmação de que a razão do autuante é apenas parcial se fundamenta no fato de ele ter lançado a CSLL e a Cofins sobre um ganho auferido no ano-calendário de 1997, ano em que a base de cálculo dessas contribuições se restringia ao faturamento, não alcançando os demais ganhos; e 8.8. que, dessa forma, sobre os R\$ 440.319,57 devem incidir somente o IRPJ e a CSLL.

9. Encontra-se às fls. 1.190 um documento encaminhado pela interessada ao titular desta Delegacia, no qual esclarece que os débitos de IRPJ e de CSLL relativos à receita de R\$ 440.319,57, da qual tratou no item V da impugnação, foram incluídos no

*Parcelamento Especial (PAES) introduzido pela Lei nº 10.684, de 2003, conforme documentos de fls. 1.191/1.193.*

Sobrevém o acórdão 8.153, de 28/07/2005, fls.1157/1173, que julga o lançamento parcialmente procedente, recorre de ofício da parte exonerada e está assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 1999 Ementa: LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO.*

*Faz-se mister a rejeição do lançamento decorrente de presunção de omissão de receitas não autorizada por lei, quando essa presunção não se alicerçar em indícios vigorosos da prática da infração tributária que, concatenados, estabeleçam o perfeito encadeamento dos atos urdidos com vistas à sonegação de receitas e constituam, assim, verdadeiras provas indiciárias.*

*LUCRO REAL. RECEITA NÃO OPERACIONAL. RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*Faz-se mister a rejeição do procedimento fiscal que lança em um exercício tributo incidente sobre fato gerador ocorrido em exercício anterior, num evidente equívoco quanto ao período de competência da receita auferida.*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Exercício: 1999  
Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. DECORRÊNCIA.*

*Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos a ensejar conclusões diversas.*

Despacho de fls.1190 encaminha os autos ao então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

O julgamento foi convertido em diligência, conforme resolução 105-1.276, de fls.1191/1199, a qual pedia que fosse esclarecido o aspecto temporal do fato gerador das receitas não operacionais.

O Relatório de fls.1207/1211 aponta os seguintes fatos:

*Do Objeto da Diligência De acordo com voto do ilustre Sr. Relator, a diligência tem por objeto proceder ao levantamento de demonstrativo detalhado dos valores que compõem os totais considerados, relacionados aos valores dos documentos fiscais adequados e As datas das efetivas transações de venda de bens do ativo imobilizado nos anos calendários de 1997 e 1998.*

*Da Diligência Com todo respeito e acatamento as decisões proferidas ou que vierem a ser proferidas pelos ilustres relator e conselheiros, cumpre-nos prestar os seguintes esclarecimentos:*

*1 - Omissão de receita — Estoque final apurado e declarado no Demonstrativo de Resultados do ano calendário de 1997, não faturado e ou declarado no ano calendário de 1998.*

*Inicialmente cumpre destacar que o Demonstrativo de Resultados publicado no Diário Geral, assinado pelo contador e Administrador da empresa não é uma pega de ficção ou um demonstrativo de contas de chegar.*

*Trata-se de resultado apurado e declarado pela empresa, que salvo prova em contrário, a ser produzida pelo fisco, tem que ser considerado verdadeiro, produz prova em favor do contribuinte.*

*Durante a fiscalização o Demonstrativo de Resultados foi aceito como verdadeiro, não foi impugnado. Eventual impugnação deveria ser precedida de um levantamento contábil do estoque da empresa, ai se considerando o valor do estoque inicial, transferido do ano calendário de 1996; levantamento das notas fiscais de compras de mercadorias efetivadas durante o ano calendário de 1997; levantamento*

*das notas fiscais de vendas efetivadas durante o ano calendário de 1997, abrangendo todo tipo e espécie de mercadoria transacionada pelo contribuinte, para, a partir daí, ser apurado o estoque final do ano calendário de 1997 a ser transferido para o ano calendário de 1998.*

*Não se pode admitir que o estoque final apurado seja o resultado de uma soma algébrica ou o resultado de uma conta de chegada, mas o resultado de um levantamento físico e contábil e respectiva valoração a prego de custo.*

*Apenas para argumentar, considerando que matemática é uma ciência exata, se verdadeiras as alegações apresentadas pelo contribuinte, se o valor do estoque final é zero, podemos concluir que as discrepâncias ocorreram ou no estoque inicial, nas compras ou nas vendas.*

*Mas em nenhum momento questionamos o valor apurado e declarado pelo contribuinte. Aquele valor foi declarado por ele, publicado em seus livros contábeis, assinado pelo contador e sócios da empresa.*

*O fisco não apurou diferença de estoque final, considerou aquele como sendo real, não havia motivação ou justo motivo para impugnação.*

*Se fosse objeto de autuação em 1997, por omissão de receita, seria com certeza objeto de impugnação, sob alegação que a omissão de receita ocorrera em 1998. Seria aplicada a parábola do cão e o gato.*

*Quanto ao fato do fisco ter se valido da conta de resultado, nos parece que está sendo dado importância maior que efetivamente*



*ela tem. O que é relevante é a apuração e declaração do estoque final.*

*2 - Receitas não Operacionais — Sub-faturamento de receita de venda de bens do ativo imobilizado — Conforme já exaustivamente examinado, Companhia Brasileira de Bebidas, CNPJ no. 60.522.000/0031-07, sucessora de Companhia Cervejaria Brahma, firmou um contrato de intenções com a*

*Comercial do Rio de Janeiro, em que através do Instrumento Particular de Distrato Contratual com Aquisição de Acervo Mobiliário, resolvem de comum acordo dispor sobre a aquisição, pela Brahma, do acervo mobiliário da Distribuidora Comercial.*

*Conforme documentos e lançamentos contábeis, a Companhia Brasileira de Bebidas, CNPJ no. 60.522.00010031-07, sucessora de Companhia Cervejaria Brahma pagou a distribuidora, de julho a outubro de 1997, pelo acervo mobiliário, em mercadorias, o equivalente a R\$ 3.944.580,00.*

*Em 1997 a Distribuidora executa parte do contrato, transferindo a posse e propriedade de bens mobiliários, faturados por R\$ 235.728,28, conforme planilha intitulada "Venda de Bens do Ativo • Imobilizado em 1997", anexa.*

*Em 1998 a Distribuidora executa parte do contrato, transferindo a posse e propriedade de bens mobiliários, faturados por R\$ 1.801.362,24, conforme planilha intitulada "Venda de Bens do Ativo Imobilizado em 1998", anexa.*

*Consolidando as vendas do ativo mobiliário ocorridas em 1997 e 1998, encontra-se o total de R\$ 2.037.090,52.*

*A diferença entre o valor efetivamente recebido por parte da Distribuidora, em mercadorias, e o valor do faturamento dos bens do mobiliário, no valor de R\$ 1.907.489,48, se refere efetivamente a subfaturamento de prego. E. de se considerar que para fins tributários o fato gerador da obrigação tributária ocorreu efetivamente através da movimentação física, da saída dos bens do estabelecimento da Distribuidora, a título de venda.*

*Aqui há de se considerar motivos supervenientes que poderiam impedir o cumprimento, no todo ou em parte, das cláusulas do contrato, no que se refere a transferência do mobiliário, o que acarretaria indenizações, previstas no acordo contratual.*

*(...)*

Ciente a interessada interpõe as razões de fls.1223/1237, onde afirma que a autoridade fiscal pretende lhe imputar omissão de receita por (suposto) estoque final apurado e declarado no Demonstrativo de Resultado do ano calendário de 1997. não faturado e ou declarado no ano calendário de 1998, mais esta conclusão seria enganosa.

Afirma verdadeiro “o demonstrativo de resultados publicado no Diário Geral, assinado pelo contador e administrador da empresa”. Sua análise aponta que em 31/12/1997 não

havia nenhuma mercadoria em estoque, como se depreende das contas que integram o Ativo da empresa.

Fato também confirmado pelo distrato celebrado com a Cia. de Cervejaria Brahma (doc.4 e 5 da impugnação). Conforme disposto nas cláusulas 2ª. e 3ª. desse ajuste, após 10/11/1997 ela não mais poderia continuar com suas atividades comerciais (motivo da transferência do ativo circulante para a "Brahma").

Transcreve as cláusulas 2ª.e 3ª. e comenta que esse fato se reflete no balanço patrimonial de 31/12/1997, de cuja análise sobressai que não restou qualquer estoque no Ativo, porque as receitas já estavam apropriadas ao resultado daquele exercício.

Reclama da intenção do lançamento de tomar valores do balanço de 1997 e tentar mantê-lo como omissão de receita sem observar que a conta não se refere a estoque existente em 31/12/1997, sendo mero reflexo da metodologia adotada para contabilização de seus estoques, em forma primário:  $CPV = \text{Estoque inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$ .

Esclarece que, segundo tal metodologia, contabilizava seus estoques de forma não-convencional, acumulando o saldo dos estoques iniciais e finais, chegando ao custo das mercadorias vendidas (CMV) por diferença, isso sem prejuízo da correção do efetivo valor lançado a resultado. Tal metodologia encontra-se evidenciada em planilha anexada à impugnação (doc. 7).

Prova tal afirmação a leitura da própria demonstração de resultado que serviu de fundamento para a lavratura dos autos de infração ora contestados. Ao se proceder a soma do valor registrado como estoque inicial na DRE com aquele referente às compras ocorridas no período e subtraindo-se do resultado dessa operação o suposto estoque final de mercadorias encontra-se o CMV, correspondente a R\$ 12.59.131,76 .

Seguindo-se o raciocínio contábil que utilizou o seu estoque inicial não correspondia a R\$ 2.039.232,00 mas sim à diferença entre este valor (saldo inicial acumulado) e o suposto montante de estoque final (saldo final acumulado),totalizando, dessa forma, R\$ 190.41,00 (cento e noventa mil, quatrocentos e doze reais).

E ao se somar o referido valor de estoque inicial (R\$ 190.412,00) com o total de mercadorias adquiridas durante 1997 (R\$ 12.378.719,76)diminuído do saldo do estoque final (ZERO!!) e chega-se ao , mesmo CMV de R\$ 12.569.131,76 .

À análise do seu razão analítico de janeiro a dezembro de 1997 (**doc. 8 da impugnação**) somando-se os montantes de suas contas de estoque inicial de sua demonstração de resultados (711.12.003-0, 711.12.002-1,711.12.003-0) em janeiro de 1997 chega-se ao referido montante de R\$ 190.412, 00,correspondente ao seu estoque inicial.

Examinando-se os saldos finais (acumulados) das referidas contas chega-se ao valor lançado na demonstração de resultado estoque inicial, ou seja, R\$ 2.039.232,00).

Pede que se ainda restar dúvidas e em homenagem ao Princípio da Verdade Real, reitera seja realizada diligência em seus registros contábeis, para responder aos seguintes quesitos:

*(1) Qual o saldo inicial da conta de estoque registrado no ATIVO da Impugnante no anocalendarário de 1997?*

*(2) O valor lançado na 'Demonstração do Resultado de Janeiro a Dezembro de 1997' como estoque inicial corresponde ao saldo*

*acumulado da conta de estoque inicial ao longo do ano-calendário de 1997?*

*(3) Qual o Custo das Mercadorias Vendidas durante o ano-calendário de 1997?*

*(4) O procedimento de contabilização de estoques adotado pela Impugnante causou algum prejuízo a Fazenda Pública?*

*(5) O saldo da conta "estoque final" compõe o resultado do exercício do ano calendário de 1997?*

No tocante à OMISSÃO DE RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS, aduz que foram celebrados, em 17 de outubro de 1985 e 20 de maio de 1996, entre a Autuada e a Companhia Cervejaria Brahma - Filial Rio (Brahma), Contratos de Revenda e Distribuição nos quais foi estabelecido que ela revenderia e distribuiria produtos fabricados ou comercializados pela Brahma.

Em 09 de junho de 1997, foi celebrado entre as partes, um Instrumento Particular de Distrato Contratual com Aquisição de Acervo Mobiliário (distrato), que tinha como objeto a aquisição, pela Brahma, do seu acervo mobiliário (designada, no referido distrato, como "distribuidora"), conforme disposto em sua cláusula primeira:

*"CLÁUSULA PRIMEIRA Tendo em vista as negociagres ultimadas, resolvem as partes, de comum acordo, dispor sobre a aquisição, pela BRAHMA, do acervo mobiliário! da DISTRIBUIDORA, descrito e caracterizado neste contrato e, simultaneamente, dar por findo, ATÉ NO MÁXIMO 0 DIA 10 DE NOVEMBRO DE 1997, o negócio objeto do Contrato de Revenda e Distribuição, celebrado em 20 de MAIO e 1996, o que se resolve através do presente Instrumento particular na melhor forma de direito."*

Alude que embora o contrato em questão trate do acervo mobiliário, o mesmo não se confundia como contrato de compra e venda, mas sim de permuta mercantil. (Não se confundia com a figura preceituada no artigo 481 do Código Civil e sim com as disposições do artigo 221 do Código Comercial).

E complementa :

(...)

*2.6. Como dispõe o art. 221 do Código Comercial, o contrato de permuta mercantil "opera ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servindo as coisas trocadas de preço e compensação recíproca". A seu turno, o art. 225 do Código Comercial prevê a aplicação das disposições relativas a compra e venda mercantil aos contratos de permuta.*

*2.7. Feitas essas considerações, não observadas pelo agente fiscal, conclui-se que pela permuta dos bens objeto do distrato em questão, a Brahma teria que dar Autuada quantidades determinadas de produtos, estabelecidas no próprio distrato, a serem por ela comercializados, o que deveria, necessariamente,*

*ocorrer até a data limite de 10 de novembro de 1997, como disposto na Cláusula nona, abaixo*

*CLAUSULA NONA Os produtos a DISTRIBUIDORA, especificados na clausula sétima supra, deverão ser comercializados por esta até no máximo o dia 10 de NOVEMBRO de 1997, data de encerramento das relações comerciais das partes, conforme ajustado na cláusula primeira deste instrumento.*

*2.8. Em virtude do acordado, a Brahma forneceu as bebidas a Autuada no decorrer do ano-calendario de 1997, como atestado pela própria autoridade fiscal.*

*2.9. Tem-se, desta forma, que o valor das bebidas entregues pela Brahma a Autuada foi de R\$ 3.944.580,00 (três milhões, novecentos e quarenta e quatro mil quinhentos e oitenta reais), valor este que compõe o passivo registrado para com a Brahma na demonstração de resultados de 1997.*

*2.10. Ocorre que, apesar dos valores atribuídos pela Autuada aos bens de seu ativo, no momento da celebração do distrato, terem sido no montante de R\$ 3.953.765,73 (três milhões, novecentos e cinquenta e três mil, setecentos e sessenta e cinco reais e setenta e três centavos) e do valor total das bebidas entregues pela Brahma ter sido de R\$ 3.944.580,00 (três milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e oitenta reais), o valor contábil dos bens que compunham o ativo da Autuada era de apenas R\$ 2.014.551,90 (dois milhões, quatorze mil, quinhentos e cinquenta e um reais e noventa centavos).*

*2.11. Ante o acima exposto, pode-se concluir que efetivamente houve um ganho de capital pela Autuada, na ordem de R\$ 1.930.028,10 (um milhão, novecentos e trinta mil, vinte e oito reais e dez centavos), imputável ao ano calendário de 1997.*

*2.12. Nesse sentido, destaca-se, abaixo, breve resumo d "Quadro Demonstrativo de Venda do Ativo Imobilizado e Apuração do Lucro Não Operacional", elaborado pelas próprias autoridades fiscais.*

*(...)*

*2.12. Da análise do quadro em questão, verifica-se que resta incontroverso o fato de que houve o ganho efetivo, na ordem de R\$ 1.930.028,10 (um milhão, novecentos e trinta mil, vinte e oito reais e dez centavos), por parte da Autuada.*

*2.13. Entretanto, equivocou-se a autoridade autuante ao alocar o aludido ganho no ano-calendário de 1998.*

*2.14. Conforme mencionado anteriormente, o ganho acima referido foi uma decorrência do distrato celebrado entre a Autuada e a Brahma em 1997, por intermédio do qual restou pactuado que esta entregaria mercadorias (no valor de R\$ 3.944.580,00 (tres milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e oitenta reais), como auditado pela fiscalização) aquela em troca de seu acervo permanente. Em assim sendo, é*



*evidente que o ganho de que se cogita foi gerado em 1997 e não em 1998, como alegado pela fiscalização.*

2.15. Corroborando o que restou afirmado acima, é de se assinalar que, em consonância com o art. 191 do Código Comercial (aplicável ao caso em tela em razão do disposto no antes mencionado art. 225, do mesmo código), o contrato de compra e venda mercantil se perfaz assim que as partes deliberem acerca da coisa e do preço, momento em que passa a ser obrigatório para as partes, produzindo seus efeitos.

2.16. Assim sendo, não resta dúvida quanto ao fato de que o ganho auferido pela Autuada em razão do distrato celebrado com a Brahma foi pela mesma percebido no ano de 1997 e não em 1998.

2.17. Em adição, vale a pena mencionar que, em razão do princípio contábil da competência, a referida receita somente poderia ser registrada no ano de 1997, período em que a mesma ocorreu, conforme disposição contida no art. 9º. da Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade:

*"Art. 9º. - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento."*

2.18. No caso de que se trata, a celebração do distrato ocorreu em 09 de junho de 1997, sendo certo que, como se depreende da análise de diversas de suas cláusulas, entre elas algumas já aqui mencionadas, todas as obrigações dele oriundas, bem como todas as relações comerciais existentes entre as partes apenas surtiriam efeitos até 10 de novembro de 1997.

2.19. Por outro lado, também os ganhos auferidos pela Autuada com a comercialização das mercadorias recebidas da Brahma ocorreram no ano de 1997, o que resta evidenciado pelas considerações apresentadas no item anterior, quando se esclareceu que ao final desse ano não havia qualquer estoque na Autuada.

2.20. Nessa linha de raciocínio, a partir da análise do contrato celebrado entre a Autuada e a Brahma, da legislação comercial e dos princípios contábeis aplicáveis ao presente caso, conclui-se que o ganho auferido pela **Impugnante** na operação sob análise o foi em 1997, e não em 1998 como apontado pela ilustre fiscalização.

2.21. Cabe destacar que o único evento da referida operação que ocorreu em 1998, e que induziu a erro o fiscal autuante, foi o encontro de contas relacionado A operação como se verifica nas fls. 163 e 164 do Razão Analítico de 1998 (doc.10 da impugnação), decorrente da transferência do permanente para a Brahma, ocorrida neste ano.

2.22. Entretanto, tendo em vista que os ganhos tributáveis pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro devem ser registrados pelo regime de competência (e não pelo regime de caixa), não sendo relevante o momento em que há o pagamento (no caso em tela, o momento da transferência do permanente para a Brahma), o evento ocorrido em 1998 é irrelevante para fins de determinar que a tributação do ganho auferido ocorra neste ano.

2.23. Exatamente em razão do fato de o ganho apurado ser relativo ao ano de 1997, a Autuada, erroneamente, o contabilizou como lucro acumulado em 1998 não compondo o lucro real deste ano calendário uma vez que tal lucro seria imputável ao ano calendário anterior (1997).

2.24. Uma vez esclarecido que o ganho realizado pela Autuada deve ser alocado, por competência, no ano-calendário de 1997, importa salientar que de acordo com os lançamentos efetuados no Registro de Apuração do Lucro Real (**doc. 12 da impugnação**), e na Declaração de Ajuste Anual (p. 22) entregue (**doc. 13 da impugnação**) a Autuada, em 1997, teve prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL na ordem de R\$ 1.736.123,84 (um milhão, setecentos e trinta e seis mil, cento e vinte e três reais e oitenta e quatro centavos).

2.25. Dessa forma, compensando-se o ganho obtido com o prejuízo fiscal acumulado, tem-se a diferença de R\$ 193.904,26 (cento e noventa e três mil, novecentos e quatro reais e vinte e seis centavos). Como a legislação brasileira permite a compensação de prejuízos de anos anteriores, limitada a 30% (trinta por cento) do lucro tributável, a base de cálculo correta seria de R\$ 135.732,98 (cento e trinta e cinco mil, setecentos e trinta e dois reais e noventa e oito centavos), como a seguir demonstrado:

(...)

2.26. Diante de todo o exposto, conclui-se que o valor que deve ser considerado como base de cálculo do IRPJ devido pela Autuada é de R\$ 135.732,98 (cento e trinta e cinco mil, setecentos e trinta e dois reais e noventa e oito centavos).

2.27. Ressalte-se que, todos os fundamentos aqui apontados devem ser aplicados para que se obtenha o cálculo correto da base da CSLL.

2.28. Diante desses comentários, temos que não há dúvidas quanto ao equívoco cometido pela autoridade fiscal lançadora, sendo imperiosa a reforma dos autos de infração, neste particular, a fim de que conste nos mesmos o valor efetivamente de imposto de renda e contribuição social devido pela Impugnante em decorrência da operação sob análise. Nada obstante, reitera a Autuada seja realizada diligência em seus registros contábeis, respondendo a ilustre autoridade fiscal aos seguintes quesitos:

(1) Em que momento foram recebidas as bebidas decorrentes da operação de permuta?



*(2) Em que momento foram vendidas as bebidas decorrentes da operação de permuta, conforme contrato de permuta mercantil?*

*(3) As bebidas recebidas foram registradas conta de estoque? Em caso afirmativo, por qual valor e qual a contrapartida desse lançamento?*

*(4) Considerando-se o valor do custo das bebidas recebidas e o valor de venda das mesmas, qual foi o resultado, positivo ou negativo, apurado pela Impugnante na operação de permuta?*

*(5) Qual é o valor de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL apurados no ano de 1997?*

*(6) Qual é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando-se o abatimento do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL e, se positiva, qual é o montante de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de anos anteriores passível de abatimento?*

*III - Do PEDIDO 3.1. Em face de todo o exposto, demonstrou, mais uma vez, a Autuada que os autos de infração ora impugnados carecem, em diversos aspectos, de fundamentos que os justifiquem. Sendo assim, requer-se a manutenção da decisão a quo por refletir a melhor idéia de direito quanto A matéria sub judice.*

Despacho de fls.1238 devolve os autos ao CARF para prosseguimento. Por sorteio os recebo para relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro,

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de interposição de recurso de ofício que diz respeito à parte do crédito tributário constituído, por omissão de receitas, nas seguintes modalidades:

DIFERENÇA DE ESTOQUE - a omissão é apontada a partir da diferença de estoque detectada na comparação entre o demonstrativo de custo das mercadorias vendidas e o livro Razão. No dizer do autuante o estoque final de mercadorias contabilizado em 31.12.1997 era de R\$ 1.848.820,00, e não houve emissão de nota fiscal de venda no ano de 1998. No entanto, não há registro da existência de estoque final de mercadorias no encerramento daquele ano-calendário. O enquadramento legal se fez com base nos seguintes dispositivos: 195, inc. II, 197 e seu parágrafo único, 207, 220, 226 e 231 do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995; e art. 41 da Lei nº. 9.430, de 1996.

A exoneração procedida pela autoridade de primeiro grau se pauta no fato de que o lançamento se deu por presunção e que base legal usada para respaldar a exigência não se subsumia à figura, conforme as seguintes razões :

*1. DIFERENÇA DE ESTOQUE Nesse tópico do lançamento, o autuante considerou infringidos os artigos 195, inc. II, 197, 207, 220, 226 e 231 do RIR/1994, o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996. O art. 195, inc. II, do RIR/1994 trata dos ganhos que devem ser computados no lucro real; o 197, do dever de escriturar; o 207, dos itens que devem ser escriturados no livro Registro de Inventário; o 220, do dever de apurar o lucro líquido mediante a elaboração das demonstrações financeiras; e o 231 versa sobre a determinação do custo da mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas. O art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, diz que, verificada a omissão de receita, o lançamento do imposto será feito de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica; e o art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que a omissão de receita poderá ser determinada a partir de levantamento das quantidades de matérias-primas e outros insumos.*

*Como se pode observar, nenhum dos dispositivos legais citados autoriza a presunção de omissão de receita a partir dos fatos constatados pelo autuante.*

*Não havendo, pois, autorização da lei para presumir omissão de receita a partir da constatação de que: a) a interessada apresentou estoques finais na demonstração do resultado do ano-calendário de 1997; e b) não contabilizou estoques finais nem emitiu notas fiscais no ano-calendário seguinte, o autuante*

*precisaria investigar com profundidade tais fatos e reunir outros vestígios da prática da infração que, concatenados, constituíssem verdadeiras provas indiciárias, que são aquelas "resultantes de fatos outros, que convencem a existência de outro fato", no dizer de De Plácido e Silva. Entretanto, ele se contentou com a apuração dos fatos acima narrados e se precipitou em presumir a omissão de receita a partir da indicação, na demonstração analítica do resultado (fls. 103), da existência de estoque final em 1997.*

*Não bastasse essa precipitação, causou-me estranheza a menção ao código da conta Estoque Final de Mercadorias (711.13) na descrição do fato feita no auto de infração. Ora, de acordo com o plano de contas da interessada (fls. 125), o código 711.13 corresponde a uma conta de resultado, embora intitulada de Estoque final.*

*As contas de resultado, por serem transitórias, são abertas no início de cada periodobase e cerradas ao seu final. Como o estoque de mercadorias configura um ativo, a representação dele no balanço é feita por meio de uma conta patrimonial. Portanto, o apontamento de estoque na demonstração de resultado do exercício tem caráter meramente analítico; ou seja, presta-se somente para demonstrar a apuração do custo das mercadorias vendidas.*

*Por outro lado, o balanço patrimonial (fls. 108/112) revela que a interessada, tal como alegou, não possuía estoques no encerramento do ano-calendário de 1997. Aliás, as suas alegações de que: a) o CMV de R\$ 12.569.131,76 é o resultado da soma do valor do estoque final registrado na DRE com o do das compras ocorridas no período depois de subtraído o valor do suposto estoque final; b) o estoque inicial correspondia à diferença entre o saldo inicial e o final acumulados; e c) a soma dos montantes de suas contas de estoque inicial indicados na sua DRE de janeiro de 1997 é de exatamente R\$ 190.412,00, correspondente ao seu estoque inicial, são comprovadas pelas demonstrações financeiras acostadas aos autos. E além disso, o distrato celebrado com a Brahma é um elemento a mais a confirmar a inexistência de estoques em 31.12.1997.*

*Pelo exposto, entendo que não pode prosperar a imputação de omissão de receitas.*

**RECEITAS NÃO OPERACIONAIS** – Neste item o lançamento conclui que o contrato firmado entre a Contribuinte e Cia. Cervejaria Brahma, representado por um instrumento particular de distrato contratual com aquisição de acervo mobiliário, no qual ficou acertado que a segunda compraria da primeira o seu acervo mobiliário mediante o fornecimento de bebidas, chopes e refrigerantes avaliados na contabilidade da Contribuinte por R\$ 3.575.229,52, e na Brahma, pelo valor de R\$ 3.944.580,00, fora faturado por R\$ 2.014.551,90, correspondente ao valor contábil, o que constituiria prova de um subfaturamento de R\$ 1.930.028,10.

Aqui igualmente as razões do acórdão submetido à remessa necessária bem responde a questão em litígio:

*No tocante à segunda exigência RECEITA NÃO OPERACIONAL O art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, estabelece que as mutações patrimoniais das pessoas jurídicas deverão ser registradas segundo o regime de competência dos exercícios.*

*As alegações da interessada e o seu reconhecimento de que auferiu, mas não computou na determinação do lucro real, a receita não operacional que o autuante apontou como omitida demonstram que o procedimento fiscal foi quase acertado; pecou apenas no aspecto temporal. A receita não operacional decorreu de um fato ocorrido no ano-calendário de 1997, período não abrangido pela auditoria realizada.*

*Ressalto, por oportuno, que, como bem lembrou a interessada, de acordo com o disposto no art. 191 do Código Comercial, o qual vigia à época, o contrato de compra e venda mercantil se perfaz assim que as partes deliberem acerca da coisa e do preço.*

*Em face do deslize quanto ao regime de competência, portanto, entendo que não pode prosperar essa parte do lançamento.*

Quanto às exigências objeto dos lançamentos reflexos, igualmente aponta o acórdão recorrido:

*3. AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS Quanto aos lançamentos chamados reflexos, ressalvados os casos especiais, eles colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas. Assim, rejeito-os, pelos mesmos motivos por que rejeitei o principal.*

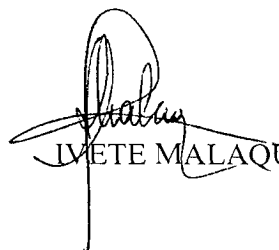
*E saliento, ainda, que a exigência do PIS e da Cofins sobre a receita cuja omissão foi revelada pela série de saldos credores de caixa encontrada no Razão não deve ir avante. A série de saldos credores de caixa se iniciou com o lançamento de R\$ 440.319,57, que, em contrapartida, foram levados a débito da conta Bancos. Tal valor corresponde ao recebimento, mediante um cheque da Brahma sacado contra o Banco Itaú, pela transferência do acervo mobiliário da interessada pactuada no instrumento de distrato celebrado em junho de 1997, conforme documento de fls. 1.151. Por tratar-se de receita não operacional, ela não se confunde, obviamente, com faturamento. E tanto a Lei Complementar nº 7, de 1970, na qual foi capitulada a infração relativa ao PIS, quanto a Lei Complementar nº 70, de 1991, na qual foi capitulada a infração relativa à Cofins, estabelecem que a base de cálculo de tais contribuições é o faturamento das empresas.*

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada na correta interpretação dos fatos, à luz da legislação tributária perfeitamente aplicável às hipóteses submetidas à sua apreciação.

Além do mais, a diligência solicitada que poderia ofertar maiores esclarecimentos nada acrescentar ao feito



Nessa ordem de juízo, NEGO provimento ao recurso de ofício interposto.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

## TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília,     /     /2011.

JOSÉ ANTONIO DA SILVA  
Chefe de Equipe da 1ª Câmara do  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

### Ciência

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome:  
Procurador(a) da Fazenda Nacional

### Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração;
- \_\_\_\_\_ .