

PROCESSO Nº 10909/000.021/92-74

SESSÃO DE 16 de agosto de 1994

ACÓRDÃO Nº 105-8.558

RECURSO Nº 106252 - IRPJ - EX.1990

RECORRENTE: CONSTRUMAR ATACADÃO DA CONSTRUÇÃO LTDA

RECORRIDA: INSPETORIA DA RECEITA FEDERAL EM ITAJAÍ - SC.

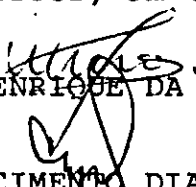
IRPJ - VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. A receita antecipada somente caracteriza-se como "ganha", para efeito de reconhecimento em conta de resultados, depois que o vendedor cumpra a sua prestação contratual, transferindo, pela tradição, a propriedade da mercadoria.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TRD. A cobrança de juros de mora equivalentes à TRD só passou a integrar o nosso sistema legal a partir da vigência da MP 298 publicada no DOU de 30/07/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUMAR ATACADÃO DA CONSTRUÇÃO LTDA

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da base da exigência tributária a parcela referente à venda para entrega futura e que no período de 04.02.91 a 29.07.91 os juros de mora sejam cobrados à razão de 1% ao mês, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Edmundo Cardoso Barbosa que excluía a TRD no período de 01.01.91 a 31.12.91.

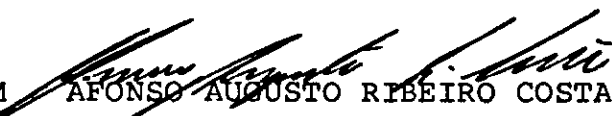
Sala das Sessões, em 16 de agosto de 1994


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA

- PRESIDENTE

JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS

- RELATOR

VISTO EM  AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 24 FEV 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: Sérgio Murilo Marelllo (Suplente convocado),
Hissao Arita e Afonso Celso Mattos Lourenço. Ausentes os
Conselheiros Gilberto Congro Bastos e Jackson Medeiros de
Farias Schneider.

PROCESSO Nº 10909-000.021/92-74

ACÓRDÃO Nº 105-8.558

R E L A T Ó R I O

Em exame o Recurso interposto em 17/08/93 por CONSTRUMAR ATACADO DA CONSTRUÇÃO LTDA contra a Decisão de fls. 85/89, da qual tomara ciência em 27/07/93.

No caso em análise, o contribuinte apresentara Declaração de Rendimentos pelo sistema do Lucro Presumido, registrando receita bruta de NCz\$ 862.824,00. A fiscalização apurou, entretanto, que no mesmo período-base de 1989, ele dispendera NCz\$ 3.382.934,00.

Intimado a justificar a fonte dos recursos suplementares aplicados, o contribuinte juntou o contrato de fls. 17/19 para provar que em setembro de 1989 efetuara uma venda para entrega futura, recebendo à vista NCz\$ 2.199.165,00 e esclareceu que ainda não havia entregue a correspondente mercadoria. Ainda não adquirira, portanto, a receita. O registro correto de tal operação seria a débito de caixa e a crédito da conta "recebimentos antecipados" do Passivo Circulante, sem transitar pelo resultado enquanto não entregue a mercadoria.

Como respaldo do critério adotado quanto ao reconhecimento da receita citou os acórdãos de números 111-00463 de 27/2/76; 101-71906 de 23/10/80 103-05168 de 21/02/83 e 103-05726 de 24/08/83, todos deste Conselho. Invocou também a orientação contida nos Pareceres Normativos CST de números 73/73 e 82/76

A fiscalização, entretanto, reputou realizada a receita relativa ao referido contrato, a partir do seguinte fundamento: " A empresa não apresentou as Notas Fiscais de venda da série B1 do nº 00601 ao 00605 e números 00756, 00801 e 00808, alegando tê-las perdido; de onde pode-se supor que estas notas fiscais foram utilizadas para a entrega dos materiais objeto do contrato." (Fls.44 - grifei).

Considerou, ainda, como não computadas na Declaração de Rendimentos de fls.3 as receitas de: a) NCz\$ 6.502,50 correspondente a erro de soma ao registrarem-se no livro fiscal os valores das NFs 1541 a 1546 da série D1 (fls.20 e 21) e b) NCz\$ 119.972,70 relativa às NFs 000028 a 000049 da série C1, não registradas no Livro de Saídas (fls.22/32).

Em decorrência dessas inclusões de receitas a fiscalização concluiu que a receita bruta do período passara a ser de 1.314.238,20 BTNs, ultrapassando o limite para a tributação pelo Lucro Presumido (700.000 BTNs, em 1989). Arbi-

trou, em consequência o lucro, conforme demonstrado a fls. 44v e 45.

O contribuinte defendeu-se apenas quanto à parcela da exigência correspondente ao valor do contrato para entrega futura. Argumentou que como a mercadoria ainda não havia sido entregue não se caracterizara a aquisição da receita. Quanto ao direito, reportou-se às razões já apresentadas anteriormente e acima resumidas. Quanto à alegação fiscal de que as notas fiscais da série B1 nº 601, 605, 756, 801 e 808 teriam dado cobertura à entrega da mercadoria de que trata o referido contrato, argumentou que:

a) tratava-se de notas fiscais canceladas e devidamente grampeadas no bloco, conforme determina a legislação do ICMS;

b) desde 1990 os correspondentes talões haviam sido apreendidos por fiscais estaduais que informaram-lhe não mais conseguir encontrar os talões. Nominou os fiscais, informou que os mesmos se dispunham a prestar informação sobre o ocorrido e juntou, a fls.63, cópia do termo de início da fiscalização estadual.

c) as datas de emissão das notas fiscais anteriores e posteriores àquelas apontadas pela fiscalização permitiam assegurar que as notas acima identificadas já haviam sido emitidas antes mesmo da celebração do contrato de venda para entrega futura.

d) a exigência fiscal apoiava-se em mera suspeita, o que não se coadunava com o sistema legal pertinente ao lançamento tributário.

Na Informação Fiscal, os autuantes concordaram que, realmente, as notas fiscais de numeração imediatamente anterior e posterior às suspeitas haviam sido emitidas em datas anteriores à do contrato. Argumentaram, entretanto que isto não é bastante para comprovar que tais notas não foram utilizadas para a entrega dos materiais.

A Decisão recorrida manteve o lançamento, dando como razões de assim decidir que:

a) " a autuada não trouxe ao processo nenhum documento que comprovasse realmente que não entregou as mercadorias através das notas fiscais 'extraviadas'";

b) os argumentos da impugnante quanto às datas de notas fiscais não convenciam, eis que as NFs nº 606 e seguintes já haviam sido registradas no Livro de Saídas em dezembro de 1988 (fls.35v. e 64) enquanto que as de número 598 e seguintes só foram registradas em maio de 1989. Isto prova que o contribuinte não seguia a ordem seqüencial de numeração das notas.

c) o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos (CTN art.43). Ora, em 1989 o contribuinte já dispunha da disponibilidade econômica.

d) invocou os acórdãos de números 103/09.051/84 e 103-06.994/85 deste Conselho em prol do seu entendimento.

O Recurso reiterou as mesmas razões de direito quanto ao reconhecimento da receita, enriquecendo-as com citações.

Juntou, além disso, a fls. 103, declaração prestada pelo adquirente das mercadorias vendidas para entrega futura, na qual afirma, em novembro de 1992, que ainda tinha o crédito junto à recorrente. Curioso notar que a assinatura aposta nessa declaração de fls.103 diverge muito daquela constante do contrato a fls.19. Entretanto ambas as assinaturas foram reconhecidas em cartório.

Trouxe ainda o recurso discussão nova aos autos, ao atacar a cobrança de juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária no período de 01//02/91 a 02/01/92, conforme cálculo efetuado pela fiscalização a fls.45, item 6.2.

É o Relatório.

PROCESSO Nº 10909-000.021/92-74

ACÓRDÃO Nº 105-8.558

V O T O

Conselheiro JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS, Relator:

Conheço do recurso, que é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade.

São três as questões submetidas a exame e decisão:

a) Se restou provada a tradição das mercadorias vendidas para entrega futura;

b) Se, independentemente da prova dessa entrega, estaria a recorrente obrigada a reconhecer a correspondente receita no período-base de 1989, quando contratou a venda;

c) Se sobre o crédito tributário constituído podiam ser exigidos juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária, relativamente ao período de 01/02/91 a 02/01/92.

a) Para concluir que a recorrente entregara a mercadoria, objeto de contrato de venda para entrega futura, a fiscalização partiu de dois indícios:

1º - Intimado a apresentar a via indestacável de cinco notas fiscais emitidas no período-base, o contribuinte não o fizera. Logo, presumivelmente, tais notas fiscais teriam dado cobertura à entrega das mercadorias em questão.

2º - Parecia muito suspeito que uma pessoa física desembolsasse US\$ 340.000 na aquisição de materiais de construção e, passados mais de dois anos, ainda não os tivesse recebido.

O que se vê dos autos é que a recorrente, intimada a exhibir as cinco notas fiscais da série B-1, justificou que tratava-se de "notas canceladas" e que os correspondentes blocos haviam sido apreendidos e extraviados pelo fisco estadual. Nominou os fiscais responsáveis pelo extravio e esclareceu que, havendo contactado com os mesmos, eles se dispunham a prestar esclarecimentos sobre o fato. Procurou ainda a recorrente demonstrar, pelas datas das notas fiscais próximas das extraviadas, que estas notas haviam sido emitidas antes mesmo da celebração do contrato referido.

Entendo que, apresentada esta justificativa, que poderia, ou não, ser verdadeira, mas estava respaldada por cópia de Termo de Início de Fiscalização de ICMS relativa aos períodos de 1988 e 1989 (fls.63), cabia aos fiscais autuantes diligenciar no sentido de confirmar junto ao fisco estadual a versão do extravio. Não se justifica a pura e

simples rejeição dessa versão dos fatos para insistir na suspeita.

Além do mais, foi juntada aos autos, a fls.103, declaração com firma reconhecida em cartório, na qual o próprio adquirente afirma, em 16/11/92, que ainda não havia recebido a mercadoria objeto do contrato para entrega futura.

Assim, a suspeita da fiscalização quanto à efetiva entrega da mercadoria não se fez acompanhar de nenhuma prova. Cabia-lhe o ônus de provar a existência do fato indiciário - desaparecimento injustificado de notas fiscais - para, a partir daí tentar construir prova indireta, mediante presunção convincente. Não o fez. Por sua vez, o contribuinte apresentou justificativa e documento para respaldar o não atendimento da intimação para apresentar as notas fiscais.

Quanto ao segundo indício, é, realmente, suspeito que uma pessoa física desembolse vultosa importância na compra de materiais de construção e fique sem recebê-los por mais de dois anos. Parece-me, entretanto insuficiente essa suspeita para justificar a ilação de que a mercadoria foi entregue por que só poderia ter sido, apesar da declaração do comprador a fls. 103.

Nem existe prova nos autos, sequer indireta, de que as mercadorias foram entregues ao comprador em 1989.

b) Assim, resta examinar se, independentemente da entrega dos bens alienados, deveria a recorrente ter reconhecido a correspondente receita em 1989, em razão de o contrato considerar-se perfeito e de a recorrente haver adquirido disponibilidade econômica da renda.

Entendo que, em 1989, os recursos financeiros correspondentes ao negócio estavam economicamente disponíveis pela recorrente - ela mesma confirma havê-los recebido. Entretanto, apesar de economicamente disponíveis, tais recursos não configuravam "renda ganha" pela recorrente.

Dispõe o artigo 187 § 1º da Lei 6.404/76 que "na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda.

A melhor doutrina é clara sobre o que se deva entender por receita ganha. Assim, JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA ensina: " A sociedade empresária pode adquirir a disponibilidade da moeda antes de adquirir o direito ao rendimento ou receita, como ocorre no caso de recebimento antecipado do preço: o ganho somente se caracteriza depois que a sociedade adquire (ao menos virtualmente) o direito ao rendimento ou receita." E mais adiante: " No regime de competência, o lu-

cro bruto na venda de mercadorias e produtos, em regra, é reconhecido no momento em que a venda é completada (no sentido de que a sociedade empresária cumpriu sua prestação) se as circunstâncias autorizam considerar que virtualmente adquiriu o direito ao preço e a disponibilidade de seu valor em moeda. O direito ao preço é adquirido no momento da transmissão do domínio da coisa vendida." E ainda: "Como a receita é reconhecida nas contas de resultado quando ganha, seu recebimento em dinheiro não implica necessariamente reconhecimento do lucro: o recebimento pode ser antecipado, no sentido de que as importâncias recebidas constituem pagamento de bens ou serviços que somente serão entregues ou prestados após o término do exercício social. Nessa hipótese, a receita somente será reconhecida no exercício em que ocorrer a entrega ou prestação." (in Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia - Forense, 1989 nº 201/202 - grifei).

Também clara é a melhor doutrina contábil: " Na hipótese de valores recebidos de cliente por conta de mercadorias ou serviços a entregar, tais montantes representam, antes de mais nada, uma obrigação da empresa de produzir ou entregar tais itens. Logo, sua classificação adequada e única é no Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo, conforme o previsto para o cumprimento da obrigação." (in Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Atlas, 1986, fls.294).

No mesmo sentido temos orientação clara da Administração tributária no Parecer Normativo nº 73 de 5/7/73: "Segundo disposição dos artigos 191 e 197 do Código Comercial, o contrato de compra e venda reputa-se perfeito e acabado no momento em que as partes concordam no preço, na coisa e nas condições, ficando o vendedor obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida e este a pagar o preço na forma estipulada. Configurando-se a situação supramencionada, o produto da venda deve ser contabilizado na conta de receita do ano por ocasião da transferência da propriedade do bem vendido na forma de legislação comercial."

No mesmo sentido são vários os acórdão deste Conselho, referidos no Recurso, em que pese à existência de julgados em sentido oposto, citados na Decisão recorrida.

Entendo que, não havendo sido provada a entrega das mercadorias ao comprador no período-base de 1989, não estava a recorrente obrigada a reconhecer a correspondente receita, embora já a houvesse recebido por antecipação.

c) Resta, afinal, examinar a questão relativa à TRD. Conforme já decidiu esta Câmara, na esteira do voto condutor do Acórdão nº 105-773/93, da lavra do eminente conselheiro Hissao Arita, a cobrança da TRD a título de juros só passou a vigorar em nosso sistema legal a partir da vigência da Medida Provisória nº 298 publicada no DOU de 30/07/91. No pe-

ríodo entre 01/02/91 (MP 294/91) e 01/08/91 a TRD era utilizada como medida de atualização monetária, o que foi reconhecido na Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 297/91. Assim, no período compreendido entre 01/02/91 e 01/08/91 os juros de mora devidos, de acordo com a legislação de regência, eram de 1% ao mês. Assim, quanto às parcelas não impugnadas da exigência, devem ser ajustados os juros de mora utilizados no item 6.2 a fls.46.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência a parcela de receita correspondente ao contrato de fls.17/19 e também para decidir que, com referência às parcelas não impugnadas, os juros de mora devidos sejam calculados em 1% ao mês no período de 01/02/91 a 01/08/91, aplicando-se a TRD ao período restante indicado no item 6.2 do demonstrativo de fls.46.

Brasília (DF) em 16 de agosto de 1994

JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS - RELATOR