



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 12 de fevereiro de 1985

ACORDÃO Nº 101-75.715

Recurso nº - 88.758 - IRPJ - Exercício de 1984

Recorrente - TRICOTAGEM ALFREDO MARQUARDT S/A

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOINVILLE (SC).

IRPJ - CUPÃO DE MÁQUINA REGISTRADORA E NOTA FISCAL SIMPLIFICADA - O cupão de máquina registradora, chamado tíquete de caixa, e a nota fiscal simplificada, em razão da sua extrema simplicidade, não compõem documento hábil para comprovar mercadorias adquiridas por pessoa jurídica obrigada a manter escrituração mercantil, porque sujeita à tributação sobre o lucro real.

APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE NO INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO - A lei vigente no início do exercício financeiro da União se aplica indistintamente a todas as empresas, mesmo que o balanço do exercício social de qualquer delas tenha sido encerrado em data do mesmo ano civil anterior à em que ela foi editada, sem que isso implique em lhe dar efeitos retroativos (Súmula 584 do S.T.F.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRICOTAGEM ALFREDO MARQUARDT S/A:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 12 de fevereiro de 1985.

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

V.v.



AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NA—
CIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 14 FEV 1905

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10920-00.954/84-49

RECURSO Nº: 88.758

ACÓRDÃO Nº: 101-75.715

RECORRENTE: TRICOTAGEM ALFREDO MARQUARDT S/A

R E L A T Ó R I O

TRICOTAGEM ALFREDO MARQUARDT S/A, empresa esta belecida em Joinville, Estado de Santa Catarina, em recurso tempestivo requer a reforma do ato do Delegado da Receita Federal naquela cidade que lhe deferiu, parcialmente, a petição impugnativa com que se opusera, em parte, contra a cobrança do crédito tributário constante do Auto de Infração de fls. 40.

A matéria remanescente sob litígio se subordina aos itens 01 e 04 da peça vestibular e pode ser assim descrita:

a) Registro em conta de despesas operacionais de compras feitas no exterior através de cupão de caixa registradora (documentos de fls. 13 a 17 e também a fls. 56/58):

- Exercício de 1983 - Período-base de 01.01.1982 a 31.12.1982
- Cr\$ 102.830
- Exercício de 1984 - Período-base de 01.01.1983 a 30.06.1983
- Cr\$ 434.273.

b) Negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas interligadas em relação aos quais o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983 determina que a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor

da ORTN (documentos de fls. 22 a 34):


- Exercício de 1984 - Período-base de 01.01.1983 a 30.06.1983
- Cr\$ 36.207.905.

Esclarece o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal que, no cálculo da variação monetária dos citados negócios de mútuo, foi utilizado, como fórmula, o saldo do empréstimo no início do mês acrescido do saldo no final do mês, cuja média aritmética (o resultado da divisão por dois) se multiplicou pelo quociente da divisão da ORTN do mês pela ORTN do mês anterior.

Ao contestar a decisão da autoridade julgadora de primeiro grau que dissera —

- "Procedendo exame nos documentos de fls. 56/58 verifica-se que quanto aos aspectos documentais, os comprovantes de despesas, representados por cupons de máquinas registradoras de compras no exterior, não são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas por pessoas jurídicas obrigadas a manter escrituração contábil, conforme entendimento do Parecer Normativo CST nº 83/76. Outrossim, equivocou-se a impugnante em afirmar que as compras no exterior não poderiam ser realizadas de outra forma, a não ser através de tickets, esquecendo-se que, através de importação, sob várias condições e modalidades, as mercadorias podem ser adquiridas no exterior"—,

a recorrente critica tal ponderação declarando que isso

- "Seria o mesmo que recomendar que a empresa envie um diretor ao exterior, percorra as várias lojas e vitrines, retorne ao país e emita tantas guias de importação quantas forem necessárias para importar dezenas de modelos baratíssimos de dezenas de fornecedores diferentes, pois a aquisição envolve sempre uma peça de cada espécie e fornecedor, pois se destina a servir de modelo"
- 

Essa crítica ela a profere, após dizer que essas compras, de pequeno valor, estão suportadas por documentos similares aos "tikets" de caixa nacionais e que as citadas compras, no exterior, somente poderiam ser adquiridas através de "tikets". Afirma, a fls. 80, que "para o tiket de Caixa não há substitutivo, como ocorre em nosso país".

As oposições da questionante interpostas à exigência do crédito tributário constituído com base na correção monetária dos negócios de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas se dirigem a circunstância de que quando o Decreto-lei nº 2.065/83 veio a público, em 26.10.1983, ela já estava com balanço encerrado em 30.06.1983. Adiante que a exigência fiscal não resiste, mesmo ajudada como foi pelo Parecer Normativo CST nº 23, de 22.11.1983, no confronto com o artigo 153, §§ 2º e 2º, da Constituição Federal, aquele, o § 2º, por estabelecer que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", e este, o § 2º, ao estatuir que "nenhum imposto será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro..." Acrescenta que quando sobreveio o Decreto-lei nº 2.065/83, já se deparava um ato jurídico perfeito com o encerramento do balanço de 30.06.1983 e salienta que esse é o entendimento judicial, de acordo com decisões que cita.

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.715

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

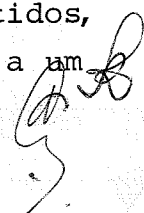
A legislação do imposto de renda atribui às pessoas jurídicas o dever de comprovar, de forma plena e idônea, o resultado obtido nas atividades exploradas, através de documentos que justifiquem as transações comerciais realizadas.

Os documentos comprobatórios devem conter dados que permitam averiguar o relacionamento das operações efetuadas com o negócio explorado, seja quanto à obtenção das receitas, quando a pessoa jurídica vende bens ou presta serviços, seja quanto ao pagamento de despesas, quando adquire bens ou recebe serviços que lhe são prestados.

Duas são, portanto, as posições em que a pessoa jurídica se coloca para comprovar a natureza das transações mercantis realizadas.

Quando se trata de comprovação de receita, objetiva-se a pessoa jurídica na posição de venda de bens, direitos ou serviços e frente a essa posição basta que o documento probatório revele pormenores apenas quanto à pessoa que, na relação jurídica do contrato de compra e venda, assuma a postura de vendedor ou alienante. Outras são, todavia, as circunstâncias em que se coloca a pessoa jurídica na compra de bens, direitos ou serviços. Nesta hipótese, o documento deve conter minúcias a respeito da identificação da pessoa que, na relação jurídica do contrato de compra e venda, ocupa o lugar de comprador ou adquirente de bens, direitos ou serviços e bem assim especificar o que foi adquirido.

Na comprovação do contrato de compra e venda a vista ou a prazo, o documento hábil e pleno, em ambos os sentidos, é a nota fiscal, porque dotada de elementos que identificam, a um



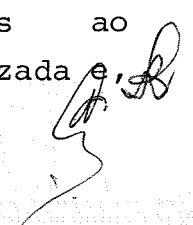
sô tempo, o vendedor, o comprador e o bem, objeto, direito ou ser
viço negociado.

Nas vendas a vista em balcão, pode, em substi
tuição à nota fiscal há pouco mencionada, ser emitida nota fiscal
de venda a consumidor, e embora se cuide de documento menos precio
so em pormenores do que aquela nota fiscal, desde que nela constem
elementos que também possibilitem identificar-se o comprador e a
natureza da operação realizada, com especificação do que foi obje-
to do negócio de compra e venda, constitui a prefalada nota fiscal
de venda a consumidor documento probatório, para o vendedor pela
receita obtida e para o comprador pela despesa plenamente justifi-
cada.

O mesmo não ocorre com o cupão de caixa, tíque
te ou ficha da máquina registradora, e a nota fiscal simplificada.
Tais documentos, porque se destinem a comprovar as receitas auferi-
das, visam à pessoa do vendedor, para cálculo do I.C.M. por este
devido às repartições estaduais. Neles não se contêm a descrição
dos produtos ou das mercadorias, objeto da compra e venda, e a
identificação do adquirente, por isso são documentos deficientes pa-
ra comprovar a realização de despesas com a aquisição das mercado-
rias. Por sua simplicidade, eles se destinam, não a comprovar aqui-
sição das mercadorias negociadas, e sim a oferecer às repartições
estaduais informações para a base de cálculo do I.C.M. ao qual o
vendedor está sujeito.

No cupão de caixa ou em a nota fiscal simplifi-
cada não se identifica o adquirente e nem se especifica a mercado-
ria vendida. É uma forma meramente idealizada para atender ao fis-
co estadual, mas em absoluto não satisfaz as exigências da legisla-
ção do imposto de renda.

Todos os requisitos relativos ao cupão ou tí-
quete de caixa e bem assim à nota simplificada são atinentes ao
estabelecimento emitente de um ou de outra pela venda realizada



Acórdão nº 101-75.715

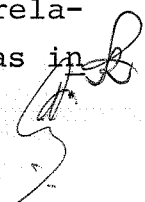
portanto, dizem respeito ao vendedor, mas nenhum deles guarda pertinência com o adquirente da mercadoria.

A condição essencialmente necessária, para que as despesas se validem como dedutíveis, não dispensa que os requisitos sejam cumulativos, de tal modo que o comprovante informe, a um só tempo, o vendedor, o comprador e a mercadoria negociada. A falta de algum desses elementos, principalmente, relacionados com o comprador e a mercadoria negociada, não dá a certeza a fim de precisar-se, sem qualquer sombra de dúvida, de que a aquisição realmente se fez pela empresa que a registrou como despesa.

Ora, se assim é, com relação à aquisição de mercadorias ou produtos nacionais, por que se irá abrir exceção quando se trata de mercadoria ou produto estrangeiro, que nem sequer se informa como passou na Alfândega, sabido ser conferir-se proteção ao comércio interno.

A autoridade "a quo" ofereceu à recorrente uma solução. Se esta não lhe convém, prove, então, que o seu diretor, quando veio do exterior, fez, corretamente, declaração de bens ou bagagem, informando à Alfândega que as mercadorias ou os produtos estrangeiros, constantes dos mencionados tíquetes de máquina registradora, se destinavam, de forma clara, a usos comerciais da recorrente, inclusive se houve recolhimento de direitos alfandegários, pois nem o fato de que tais mercadorias ou produtos se reservaram à exposição em vitrines para, como modelo, atrair a clientela, obscurece os objetivos mercantis, nem tampouco a legislação fiscal do imposto de renda estabelece limites máximos ou mínimos para, sob a alegação de tratar-se de despesas módicas, livrar-se a empresa do cumprimento de apresentar comprovação plena, como impõem as disposições legais.

Para determinarem-se os fundamentos e as diretrizes na solução do tema atinente ao outro item da questão, relativo aos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas in



terligadas, de que cogita o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, é necessário repelir-se o apriorismo assentando o pensamento no empirismo. É neste que a lei busca a realidade jurídica de tributos que se assentam no sistema de ano-base para oferecer o entendimento do que seja exercício financeiro.

Necessário se torna saber o que constitui exercício financeiro, dentro do sistema de ano-base, que a legislação de regência do imposto de renda adota, para verificar-se se houve aplicação retroativa do Decreto-lei nº 2.065/83, como a defesa alega.

A lei fiscal se destina a regular o que vem compor o ano-base para o exercício financeiro e não para o exercício social da empresa, para efeito de cálculo do tributo. Ela quer que todas as consequências ocorridas dentro do ano civil imediatamente anterior ao início do exercício financeiro influam na determinação tributária.

O entendimento está fomentado pelo artigo 153, § 29, da Constituição Federal ao determinar que a lei esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, o que pode ocorrer até o último dia do ano civil anterior àquela que constitui o próprio ano do exercício financeiro. É entendimento que também se colhe do art. 104 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

Argumentos sediciosos não afastam o que há mais de meio século a jurisprudência administrativa e judicial, em iterativas e reiteradas decisões, têm sustentado que a cobrança de tributo, que se assenta em sistema de ano-base, não vulnera o princípio da irretroatividade da lei, porquanto semelhante sistema é apenas usado para efeito de cálculo do imposto devido em determinado exercício financeiro, sem que esse efeito dê o entendimento de tratar-se de tributo referente ao ano anterior ao do exercício visado. A tal ponto esse entendimento se encontra cristalizado na jurisprudência que mereceu consagração em súmula da mais alta

Cor



te de Justiça do País:

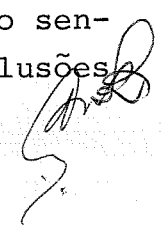
"Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." (Súmula nº 584 do S.T.F.).

O problema consiste, porém, em indagar, frente ao princípio da irretroatividade das leis, se uma lei, mesmo editada antes do início do exercício financeiro, portanto, no curso do ano civil anterior, mas depois que a empresa encerrou balanço social, uma vez que a data de encerramento do seu exercício social não coincide com a do ano civil, se lhe é aplicável.

A resposta exige distinguir que o pressuposto da obrigação representa sempre uma situação de fato, mas nem sempre um ato de situação jurídica definitivamente constituída.

O balanço social, encerrado em data não coincidente com a do ano civil, constitui apenas uma situação de fato, mera expectativa do que possa ocorrer até o término do citado ano, mas o ato decorrente de situação jurídica definitivamente constituída é o que se forma nos termos do direito aplicável na conformidade da lei vigente ao início do exercício financeiro, consoante determina o preceito constitucional.

O resultado do balanço contábil constitui tão-só o núcleo de uma situação de fato no qual se acumulam outros fatos, acontecimentos e circunstâncias que a lei lhe faz acrescer, para que, ao iniciar-se o exercício financeiro, esteja formado o resultado fiscal visado pela incidência tributária. O balanço contábil é, portanto, o parâmetro ao qual se aditam os fatos determinados por lei, de tal modo que o seu conjunto sirva para dimensionar-se a base de cálculo do tributo, por isso dispõe o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 que o imposto de renda de pessoa jurídica incide sobre o lucro real, este definido como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões



ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A noção de exercício financeiro é entendimento criado para tornar apta a atividade dos Poderes Públicos e não para disciplinar a existência das empresas, como se observa da lei orçamentária da União (art. 34 da Lei nº 4.320, de 17.03.1964).

A legislação ordinária enseja às empresas a liberdade de escolherem a data do encerramento do balanço contábil, mas isto não implica em dizer que a obrigação tributária nasça no primeiro dia do mês seguinte ao término do exercício social, e não, como é entendimento corrente, no primeiro dia do ano seguinte ao do levantamento daquela demonstração financeira.

Como a legislação tributária estabelece que o imposto de renda é devido no exercício financeiro (que de acordo com o orçamento da União corresponde ao calendário civil — art. 34 da Lei nº 4.320, de 17.03.1964), o momento da ocorrência do fato gerador será sempre a primeira de janeiro desse exercício, isto é, do ano subsequente àquele em que a empresa encerrou o seu exercício social. A este propósito, assinala SAMPAIO DÓRIA, na sua obra "Da Lei Tributária no Tempo", págs. 168/169:

"O fato gerador verifica-se a 1º de janeiro de cada ano, tendo por base de cálculo os lucros realizados no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro imediatamente anteriores. Tratando-se de fato gerador complexo, a diretriz intertemporal que indica a lei aplicável a reger a obrigação correspondente é idêntica à que preside a tributação das pessoas físicas, vale dizer, aplicável é a lei vigente no momento em que o fato gerador ocorre, instaurando-se o respectivo "debitum" fiscal (1º de janeiro de cada exercício financeiro)".

Em prosseguimento diz SAMPAIO DÓRIA (obra citada págs. 169/170):

"Este é singelamente, o quadro normal

Acórdão nº 101-75.715

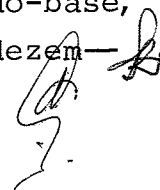
da incidência do imposto de renda sobre os lucros de pessoas jurídicas. A complicá-lo, porém, existe a flexibilidade outorgada em leis às empresas, na fixação do encerramento do exercício social destas, com o conseqüente levantamento do balanço e da conta de lucros e perdas, cuja data pode ou não coincidir com a do último dia do ano civil ou social anterior àquele em que o imposto foi devido, é bem possível e até mesmo corriqueiro que a referida base de cálculo compreenda período não iniciado em 1º de janeiro, nem terminado em 31 de dezembro imediatamente anteriores".

Não há, portanto, como se pretender que as alterações que a empresa promova no exercício social e, conseqüentemente, nos termos de apuração do período-base do imposto de renda, possam modificar a data de ocorrência do fato gerador e, destarte, a legislação aplicável, em vigor antes do início do exercício financeiro.

Tais modificações são de caráter particular, com ressonância em uma obrigação de direito público. No dizer de SAMPAIO DÓRIA elas são mera transigência legislativa em benefício dos contribuintes, porém sem que essa transigência possa ser oposta à Fazenda Pública, por força do artigo 123 do C.T.N.

Até por uma simples questão de coerência, a lógica seria suficiente para demonstrar o paradoxo do desajustado entendimento da defesa, pois estabelecer-se-ia a balbúrdia fiscal, em ficarem, no mesmo exercício financeiro, umas empresas sujeitas à tributação sob determinada lei e outras, sob lei diferente.

Tão arraigada está na concepção da legislação tributária do imposto de renda em absorver em seu bojo todos os fatos, acontecimentos e circunstâncias ocorridos no curso do ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro para, considerando todos esses aspectos e formar o conjunto sujeito a tributo que, no caso de não constar nos atos constitutivos da pessoa jurídica o período-base, admite coincidir este com o ano calendário, ou seja, 31 de dezem-




bro de cada ano (art. 145, §§ 1º e 2º, do RIR/80).

O enraizamento de que a legislação tributária do imposto de renda compreende os fatos ocorridos no curso do ano civil anterior ao início do exercício financeiro, também se observa nas hipóteses de lucros arbitrados e presumidos, ao considerar a base de cálculo como tendo fundamento na receita bruta obtida entre 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano antecedente.

Ponderar-se-á com a hipótese prevista no parágrafo único do art. 152 do RIR/80, de que no exercício em que se verificar a extinção da pessoa jurídica, esta deverá apresentar de claração dentro de trinta dias contados da data em que se ultimar a liquidação.

Embora esta não seja a hipótese dos autos, pois não se trata de extinção da recorrente, a regra há de ser analisada com o que dispõe o "caput" do art. 152 do RIR/80. Trata-se de uma excepcionalidade de apresentarem-se duas declarações para um mesmo exercício, visto que a personalidade jurídica da empresa se extingue definitivamente ao ultimar-se a liquidação e daí para frente ela não é mais um ente sujeito a direitos e obrigações, não se projetando, em consequência, a sua existência para o início do exercício financeiro seguinte. Tem-se, então, aí a ocorrência de uma situação de fato imodificável de que cogita o artigo 116, inciso I, do C.T.N.

Por fim, cabe assinalar que, sendo o exercício financeiro um instituto destinado a organizar a atividade do Estado, ele é regulado por normas de direito público, que o dão como coincidente com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64), e assim não há de ser as normas de direito privado, onde prevalece o interesse particular, que estabelecem regras para fixar o término do exercício social (art. 175 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976) e venham prevalecer sobre as normas de direito maior, em detrimento do interesse geral, coletivo.



Acórdão nº 101-75. 715

A recorrente está, pois, querendo dêsoterrar velhíssimas teses do sepulcro em que a jurisprudência as colocou , cujo tûmulo foi selado pelo lacre da Sûmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal.

Por toda a diretriz do raciocínio exposto, o relator vota por negar provimento ao recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.