



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 18 de outubro de 19 83

ACORDÃO Nº 101-74.754

Recurso nº - 85.147 - IRPJ - EXS: de 1978 a 1980

Recorrente - PHILIPPE DAOU S.A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MANAUS (AM)

IRPJ - MICROFILMAGEM DE DOCUMENTOS - Os documentos originais, comprobatórios dos registros contábeis, poderão ser reproduzidos em microfilmes, mas não de ser conservados enquanto não prescritos os créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (art. 195, § único do C.T.N. e art. 4º do Dec. lei nº 486/69). Admite-se, na vigência do Parecer Normativo CST nº 171/74, a validade da eliminação dos documentos originais, substituídos mediante reprodução em microfilmes, se respeitadas as condições estabelecidas na Lei nº 5.433/68 e respectivo regulamento.

OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - O valor da receita operacional constante de nota fiscal de venda, omitida na escrituração, importa na redução do lucro real sujeito ao ônus tributário.

INSUFICIÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE VALORES DO ATIVO PERMANENTE - O lucro real tributável se diminui em importância igual à da diferença da correção monetária, quando esta se calcula sobre valor menor do que aquele em que ela de via incidir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PHILIPPE DAOU S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir da tributação, nos exercícios de 1978 e 1979, as importâncias de Cr\$ 1.857.096,00 e Cr\$ 10.535.720,00, res.

pectivamente; b) compensar, no valor sujeito a tributação no exercício de 1980, o prejuízo remanescente de exercícios anteriores (Cr\$ 1.101.927,00 menos Cr\$ 762.853,00) indicado na autuação relativa ao exercício de 1978 (fls. 1), observando-se, se for o caso, o prazo previsto no artigo 382 do RIR/80, e o prejuízo apurado no exercício de 1979, no valor de Cr\$ 5.022.117,00 (fls. 02). *P*

Sala das Sessões (DF), em 18 de outubro de 1983

Amador
AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

Sylvio
SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM

Agostinho
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 20 OUT 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente Convocado), BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCE RO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0283/008.826/81-27

RECURSO Nº: 85.147

ACÓRDÃO Nº: 101-74.754

RECORRENTE Nº: PHILIPPE DAOU S.A.

R E L A T Ó R I O

PHILIPPE DAOU S.A., empresa estabelecida na Capital do Estado do Amazonas, em decorrência da ação fiscal externa, encontrou-se autuada, nos exercícios de 1978 e 1979, por falta de apresentação dos documentos originais, comprobatórios de despesas, substituídos por processo de microfilmagem, e, no exercício de 1980, por omissão da receita de venda das mercadorias adquiridas de acordo com a Declaração de Importação - DI nº 2.934/79 e vendidas através da nota fiscal nº 004.641, série B-1, de 20/03/79, e por insuficiência de correção monetária dos investimentos em ações de outras companhias, integrantes do ativo permanente do balanço patrimonial, tendo sido deduzidos das importâncias submetidas à tributação os prejuízos acusados, tudo em conformidade do Auto de Infração de fls. 1/2.

A empresa inaugurou o litígio com a petição impugnativa de fls. 15/39, sustentando ser válidos, por força do art. 1º, § 1º, da Lei nº 5.433, de 08/05/68, regulamentada pelo Decreto nº 64.398, de 24/04/69, os microfilmes apresentados em substituição aos documentos originais. A microfilmagem dos documentos contábeis, diz, se fez com observâncias das recomendações inseridas no artigo 21 do Decreto nº 64.398/69, seguindo o rito estabelecido nos artigos 9º e 10º desse mesmo Decreto. Frisa não possuir os documentos originais por tê-los incinerado, porém os microfili-

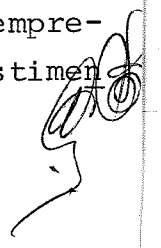
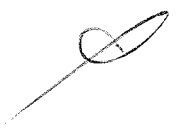
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.754

mes relativos a eles se acham guardados em rolos e escorada no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, pede a realização de diligência, expendendo opinião de que, partindo-se desses microfilmes, pode-se reconstituir a documentação do tipo desejado pela Fazenda Nacional, bastando recorrer-se às fontes ali indicadas. Tem por certo estar o seu procedimento de acordo com a orientação do Parecer Normativo CST nº 171/74 e evidencia que, conquanto o autuante não declarasse, considerou como inexistentes as comprovações das despesas, em obediência ao Parecer Normativo CST nº 21, de 30/05/80. Este Parecer Normativo, pondera, contraria a legislação em vigor sobre microfilmagem e não poderia aplicar-se à espécie, sob pena de haver a própria administração fiscal induzido a empresa em erro através do Parecer Normativo CST nº 171/74, com vigência de 17/10/74 a 30/05/80.

No respeitante à omissão de receita decorrente de venda de mercadoria importada, através da nota fiscal nº 004.641, série B-1, de 20/03/79, diz ter sido a negociação efetuada ao desconhecimento da empresa, pelo ex-empregado Sérgio Barroso Braga, despedido em 31/03/80, em virtude de esmaecimento no desempenho de suas funções ligadas à carteira de importação e exportação, mas não porque tivesse, até então, a autuada sabido da existência da operação em causa. E após comentar disposições do Código Tributário Nacional, sobretudo a respeito da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, a que se refere o art. 43, afirma que não cabe à autuada a responsabilidade pelo crédito tributário decorrente da operação mercantil em causa, sob a alegação de que dela a postulante não participou, querendo, assim, que se lhe não impute a condição de sujeito passivo do fato gerador da obrigação. Salaria que o talonário das notas fiscais que contém a de nº 004.641, série B-1, foi furtado e que a duplicata nº 1.319, correspondente a essa nota fiscal, se apresenta preenchida de forma diferente da praxe utilizada pela autuada. Destarte, pretende que o fisco desloque a responsabilidade do crédito tributário para o ex-empregado Sérgio Barroso Braga, cobrando deste o imposto e demais encargos legais sobre o valor constante da nota fiscal nº 004.641, série B-1.

De acordo com a peça básica da autuação a empresa somente procedeu à correção monetária de uma parte dos investimentos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-74.754

tos em ações de outras companhias. Contabilizou, apenas, como correção monetária dos investimentos, a importância de Cr\$ 18.390.139,70, enquanto o total, na conformidade dos cálculos de fls. 2, deveria alcançar a cifra de Cr\$ 102.111.803,36 da qual deduzido o prejuízo apurado no exercício, na quantia de Cr\$ 10.099.487,00, resultou no valor de Cr\$ 92.012.316,00 sujeito à tributação.

Mesmo confessando haver cometido erro no cálculo da correção monetária, sob a alegação de ter deixado de corrigir os investimentos feitos em controladas, porque os balanços destas não estavam encerrados quando do encerramento do seu balanço, a defesa tem por arbitrária a conclusão fiscal, adiantando que as alterações decorrentes desse fato não trariam consequências, porque seriam consideradas no balanço do exercício subsequente.

Antes do julgamento da petição impugnativa, foi efetuada diligência, nos termos da peça fls. 135, a fim de que se esclarecesse o motivo da recusa da microfilmagem. Nos quatro itens, constantes do Termo de Diligência, a questão da microfilmagem assim se descreve:

"1 - A Empresa possui processo de microfilmagem autorizado pelo Ministério da Justiça.

2 - Todos os microfilmes examinados POSSUEM TERMO DE ABERTURA, todavia NÃO APRESENTAM TERMO DE ENCERRAMENTO.

Logo a Empresa cumpriu o que determina o artigo 9º do decreto nº 64.398/69, deixando de cumprir o que determina o artigo 10º do mesmo decreto.

4 - Foi-nos apresentado o Livro de Termos de Incineração de Documentos Originais, que possui cem folhas numeradas de 01 a 100. Não consta nenhum termo lavrado por autoridade, quer do Ministério da Justiça, quer da Receita Federal, conforme se pode atestar pelas fotocópias ora anexadas ao presente termo."

O Delegado da Receita Federal em Manaus julgou procedente a ação fiscal argumentando que a exigência de apresentação



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-74.754

dos documentos originais decorreu não só das disposições da Lei nº 5.172, de 25/10/66 - Código Tributário Nacional, ao amparo do artigo 195 e seu parágrafo único, senão também da falta de cumprimento de requisitos legais e regulamentares havida no processo de microfilmagem, com inobservância das prescrições da Lei nº 5.433, de 08/05/68 e do seu regulamento constante do Decreto nº 64.398, de 24/04/69, por ter sido verificado que os microfilmes examinados não possuem Termo de Encerramento e os documentos foram incinerados sem a lavratura de termo por autoridade competente, não prevalecendo o argumento da defesa de que o Parecer Normativo CST nº 21/80 não estava em vigor por ocasião da ocorrência do fato gerador. Em sua decisão, a autoridade de primeiro grau diz, em relação à omissão da receita operacional pertinente à nota fiscal nº 004.641, série B-1:

"Não contabilizando as receitas auferidas na venda de mercadorias através da N.F. nº 004.641, a contribuinte infringiu os artigos nº 157 § 1º, 175, 176 e 387 inciso II do RIR/80. Em sua impugnação, a contribuinte tenta transferir a responsabilidade ao seu ex-empregado, esquecendo que o mesmo agiu como seu preposto, e ainda mais, o documento referente a importação - D.I. nº 002.934, foi assinado por seu Diretor."

E, quanto à insuficiência de correção monetária dos investimentos em ações de outras companhias, disse:

"A contribuinte deixou de efetuar a Correção Monetária total dos Investimentos - Ações em outras companhias, integrantes do Ativo Permanente, tendo assim infringido o artigo 347 inciso I, item "a", c/c o artigo 155 do RIR/80. Reconhece, em sua impugnação, a infringência e através de cálculo tenta uma retificação de sua Declaração de Rendimentos, que nesta fase é inadmissível, de acordo com o artigo nº 616 do RIR/80."

Em grau de recurso tempestivo, apresentado nos termos da petição de fls. 149/188, a defesa reitera o seu entendimento anterior acrescentando-lhe novos argumentos que, por síntese, consistem em afirmar:

- que o fisco assume uma posição cômoda e contraditória quanto à microfilmagem, apegando-se à



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.754

pequenas omissões para furtar-se ao exame dos documentos de despesa, pretendendo que, apesar de microfilmados, os documentos se conservassem pelo prazo de prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram;

- que a adoção da microfilmagem obedece ao art. 165 do RIR/80 e ao C.T.N., não impedindo ou limitando o fisco de examinar os documentos;
- que tanto o art. 165 do RIR/80 como o art. 195, e seu parágrafo único, não exigem que os documentos sejam os originais, havendo compatibilidade entre aqueles dispositivos legais e os da legislação sobre microfilmagem;
- que a ausência de termo de encerramento não constitui razão bastante para negar-se validade aos microfilmes dos documentos, porque, além de constar, ao término de cada rolo, a palavra FIM, no início do microfilme são relacionados os documentos a serem microfilmados e nem a falta de termo de incineração lavrado pela autoridade competente teria relevância, porque a eliminação de documentos não microfilmados somente prejudicaria a recorrente;
- que a prevalecer a tese fiscal, a recorrente teria só receitas e nenhuma despesa.

A defesa fez a petição de recurso acompanhar-se de duas laudas da petição recursória mediante a qual idêntica questão de microfilmagem foi debatida pela Companhia Brasileira de Plantações, em presa do mesmo grupo de que participa a recorrente.

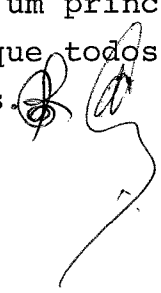
Em 07.02.1983, quando o Plenário desta Câmara tomou conhecimento da demanda, o julgamento do pleito se converteu em diligência, ao ser proferida a Resolução nº 101-01.769 (fls. 194), a fim de que a Fiscalização se pronunciasse a respeito dos documentos acostados aos autos com a petição de fls. 192, os quais constituem volume à parte. Na conformidade da peça de fls. 195, que deu motivo a proferir-se a citada Resolução, cometeu-se à Fiscalização não só a faculdade de realizar diligências que julgasse necessárias, inclusive intimar a autuada a apresentar outras cópias dos documentos juntados aos autos e outros não acostados, bem como exigir que a autuada subme

Acórdão nº 101-74.754

ta ao expedidor do documento original o microfilme para atestar a sua veracidade, mas também o dever de oferecer parecer: a)- quanto aos montantes de cada natureza de despesa que a autuada apresenta comprovantes; b)- quanto aos montantes que considera aceitáveis; - c)- especificar os valores e documentos que considera inaceitáveis, esclarecendo, neste caso, por que; d)- apresentar outras considerações que considere úteis para a decisão do litígio. (Os grifos não se encontram no original).

Embora tivesse ficado claramente salientado o dever de a Fiscalização oferecer parecer quanto aos montantes de cada natureza de despesa glosada, as frases usadas no Termo de Diligência de fls. 197/198, por se defrontarem vagas, são ambíguas, não indicando com objetiva precisão quais os valores que deveriam ser dados por efetivamente comprovados: se os montantes das despesas glosadas nos exercícios de 1978 e 1979 ou se apenas as parcelas alcançadas pelos percentuais de 80% e 70% e que se apuraram pelo critério de amostragem. Daí a razão do despacho proferido, a fls. 199-verso, pelo Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes adotando a proposta do Conselheiro-Relator.

Com pertinência ao mencionado despacho, disse o Fiscal de Tributos Federais diligenciador que, ao realizar a diligência para verificar a autenticidade dos documentos microfilmados, se preocupou com os valores significativos e, por essa razão, confirmara a veracidade do total das despesas financeiras, de ordenação de honorários da diretoria e de aluguéis. Quanto às outras, afirma haver verificado o bastante de modo a convencê-lo de que todas estavam documentadas, salientando, no entanto, não se ter detido no exame de toda a documentação comprobatória, para afinal, após dizer parecer-lhe o critério de amostragem um princípio aceito pelas normas de auditoria contábil, concluir que todos os valores devem ser considerados efetivamente comprovados.



É o relatório



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-74.754

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

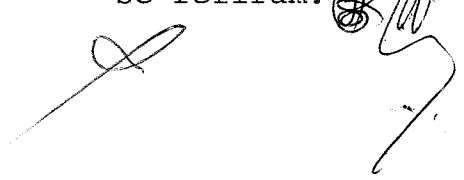
As leis, como expressão formal do direito e frente à intensidade do poder de ação definido e à natureza própria, a apresentam aspectos de tal ordem que dão prevalência de umas sobre as outras. Assim, cada lei, de acordo com o sistema jurídico, ao qual se entronca, interpreta-se limitativamente, respeitando-se as disposições ditadas em leis que, por sua hierarquia, lhes sejam superiores ou que estabeleçam normas especiais.

A Lei nº 5.172, de 25/10/66, instituidora do sistema tributário nacional e das normas gerais de direito tributário, com a denominação de Código Tributário Nacional, elevada à categoria de lei complementar, consoante o art. 18, § 1º da Constituição de 24/01/67, por sua prevalência, afasta a aplicação, na área do direito tributário, de qualquer lei que exclua ou limite o direito de a fiscalização examinar diretamente os documentos contábeis, os quais, na conformidade do artigo 195, e parágrafo único, da citada Lei nº 5.172/66 deverão ser conservados até que ocorra a prescrição das a ções correspondentes.

O artigo 195 e parágrafo único do Código Tributário Nacional prescrevem:

"Art. 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos crêditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.754

Sabe-se que as disposições legais de natureza tributária, perante o sistema jurídico brasileiro, interpretam-se em sentido estrito. Falando, pois, as disposições do artigo 195 e parágrafo único do C.T.N. em documentos e comprovantes dos lançamentos efetuados nos livros de escrituração, só podem mesmo referir-se a exemplares originais. E tanto isso é certo que somente após o Código Tributário Nacional sobreveio a Lei nº 5.433, de 08/05/68, para tratar de reprodução de documentos em microfilmes, num incontestável entendimento de que as citadas disposições do art. 195 e § único da Lei nº 5.172/66 aludem aos respectivos livros, comprovantes de lançamentos e documentos no estado de originais.

Deduz-se tal entendimento por uma conseqüente ilação, pois inexistindo, quando surgiu o C.T.N., lei que regulasse o processo de microfilmagem de documentos, fica óbvio e bem coerente que as citadas disposições da Lei nº 5.172/66 só podem ter mesmo por objetivo os documentos originais.

Alegar-se-á, então, que as pertinentes disposições do Código Tributário Nacional teriam sido revogadas pela Lei nº 5.433/68, reguladora da microfilmagem de documentos.

Puro engano! Por sua natureza de lei complementar, a que se erigiu por força do art. 18, § 1º, da Constituição Federal de 1967 (Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/69), o Código Tributário Nacional, consubstanciado na Lei nº 5.172/66, ocupa, no ordenamento jurídico, patamar superior ao da Lei nº 5.433/68 e, assim, somente pode ser, modificado por outro diploma legal de nível hierárquico pelo menos igual, mas nunca inferior, em consonância com a posição de supremacia exercida sobre as leis ordinárias, entre as quais se inclui a reguladora da microfilmagem de documentos.

Ainda que, por absurdo, se pensasse, com abstração, é claro, da Emenda Constitucional nº 1/69 que engrandecera o Código Tributário Nacional, na categoria de lei complementar, e por força do princípio de que a lei superveniente revoga a lei pretérita, que o artigo 195, e seu parágrafo único, da Lei nº 5.172/66 teriam



Acórdão nº 101-74.754

perdido a eficácia com o advento da Lei nº 5.433, de 08/05/68, ainda assim não poderia ser obscurecida a restauração que a disposição legal expressa do artigo 4º do Decreto-lei nº 486, de 03/03/69 faz, em preceito legislativo posterior, com esta redação:

"Art. 4º - O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial."

Conquanto não se confunda com a suspensão temporária de uma lei e seja a repristinação rejeitada pelo direito brasileiro, frente à circunstância de que a lei revogada não se restaura, mesmo quando a lei revogadora desaparece, se fosse o caso de considerar-se perdida a eficácia das disposições do art. 195, e seu parágrafo único, do C.T.N. pelas normas da Lei nº 5.433/68, na hipótese em julgamento, o restabelecimento tem plena acolhida pela superveniência do Decreto-lei nº 486/69, mediante a obrigatoriedade de conservarem-se os originais dos livros e documentos contábeis, em face do disposto no art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução (Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942), verbalmente:

"Art. 2, § 3º - Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência." (grifos da transcrição).

Salvo disposição em contrário diz a Lei de Introdução; e na forma como o Decreto-lei nº 486/69 dispõe, principalmente como se acha redigido o seu artigo 4º, é de entender-se que há obrigatoriedade determinativa na conservação dos documentos originais, portanto, contrariando, por disposição expressa, a faculdade de poder eles serem eliminados por qualquer dos processos de que cogita a Lei nº 5.433/68. Frise-se, porém, que isto está sendo dito como explicação intercorrente, no caso de admitir-se, por maior que fosse o contra-senso, a revogação de uma lei de hierarquia superior, da categoria de complementar, como é a do Código Tributário Nacional, por uma inferior e, portanto, ordinária, tal como se tem a Lei

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.754

nº 5.433/68, simples reguladora da microfilmagem de documentos. Não se quer com semelhante explicação dizer que a Lei nº 5.433/68 tenha sido revogada, mas apenas evidenciar-se que a eficácia da disposição dessa lei se perde diante das exigências tributárias da Lei nº 5.172/66 e do Decreto-lei nº 486/69, aquela, por excelência sobre a lei da microfilmagem e este, por superveniência.

Contudo, mesmo grifando-se que as citadas disposições do C.T.N. se têm mantido incólumes, a Administração Fazendária permitiu, enquanto vigeu o Parecer Normativo CST nº 171/74, a eliminação dos documentos originais, comprobatórios dos registros contábeis, condicionando a validade dos microfilmes de documentos' copiados ao cumprimento dos requisitos constantes da Lei nº 5.433, de 08/05/68, e do seu regulamento, Decreto nº 64.398, de 24/04/69.

A recorrente não satisfaz as prescrições legais necessárias à validade desses microfilmes. E não se trata de pequenas omissões. A incúria a respeito das condições legais é bem profunda e retira dos microfilmes a indispensável confiança, num campo tão propício a perpetrções de deslizos. Na hipótese, deixaram de ser lavrados os termos de encerramento e autenticação e de incineração. Com tal procedimento defeituoso, a força probatória dos microfilmes, em substituição aos documentos originais, se perdeu, sobretudo quando as cautelas para a validade do sistema de fotografias reduzidas devem revestir-se de todas as atenções, no caso de ser o responsável pela microfilmagem a própria empresa, ou empresa do mesmo grupo.

A incineração, eliminação ou transferência para outro local dos documentos microfilmados há de constar de termo firmado, em livro próprio, por autoridade competente (art. 1º, §§ 3º e 5º, da Lei nº 5.433/68) e a lavratura de termo de encerramento e autenticação é exigência constante dos artigos 10, inciso IV, e 21 do Decreto nº 64.398, de 24/04/69.

Não tendo cumprido tais requisitos obrigatórios, a recorrente busca atenuar as consequências da omissão, querendo-os substituir com o uso, ao término de cada filme, da palavra FIM e, ao início, do relacionamento dos documentos a serem filmados e, afinal,

Acórdão nº 101-74.754

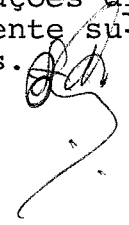
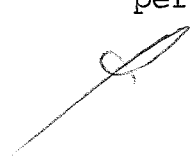
alegar que a destruição de documentos não microfilmados somente a ela traria danos.

A pretensão não tem amparo, porquanto a "indicação dos documentos constantes do filme e respectivas datas" constitui exigência do art. 9º, inciso IV, combinado com o art. 21, ambos do Decreto nº 64.398/69, a ser satisfeita na imagem de abertura do filme, inconfundível com o requisito do "termo de encerramento e autenticação" visado pelo art. 10, inciso IV, não podendo isto ser substituído por aquela exigência. Sobreleva, ainda dizer que o Termo não é apenas de encerramento; há também a falta do termo de autenticação e sem esta o microfilme não possui validade.

A incineração dos documentos originais somente deve ser feita após a autenticação do filme pela autoridade competente, e para que o ato da autenticação ocorra é necessário haver vistas dos documentos. Depois de satisfeitas as condições da autenticação é que a autoridade competente poderá, a seu critério, autorizar a eliminação dos documentos originais procedendo à lavratura do termo em livro próprio (art. 1º, §§ 2º, 3º e 5º, da Lei nº 5.433/68). Então, é o termo que formaliza essa autorização, daí por que se ele não existe, ela também não.

A propósito, é oportuno assinalar que a recorrente instruiu a sua petição recursória com duas laudas da petição de recurso com que a Companhia Brasileira de Plantações debateu, aqui, neste Conselho de Contribuintes idêntica questão de microfilmagem de documentos. O pleito dessa companhia de plantações foi decidido pelo Acórdão nº 101-73.498, na assentada de julgamento de 17/08/82, em que o Preclaro Conselheiro, Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, em bem fundamentado voto, digno de encômios, assim se pronunciou:

"A lei deve ser interpretada de acordo com o ordenamento jurídico em que se insere, de sorte que a extensão dos efeitos dela encontram limitações ditadas pelas leis que lhe sejam hierarquicamente superiores ou que estabeleçam normas especiais."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-74.754

No caso concreto, o Código Tributário Nacional que é uma lei da natureza complementar à Constituição Federal - como expressamente declara a Lei Maior, em seu art. 18, § 1º - afasta de aplicação no campo do direito tributário, qualquer lei que exclua ou limite o direito de a fiscalização examinar diretamente os documentos dos contribuintes, os quais deverão conservá-los até que ocorra a prescrição das ações correspondentes.

E diz a lei:

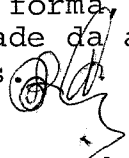
"Art. 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer dispositivos legais excludentes ou limitativos do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

É irretorquível que a eliminação do documento original dificulta, ou em certos casos impossibilita, o Fisco detectar ou confirmar a ocorrência de adulteração de dados ou valores, sutilmente efetuados e que possam passar despercebidos em reproduções de qualquer espécie. A perspicácia e suspicácia dos auditores fiscais tem revelado situações em que somente à vista do original foi possível verificar a ocorrência de fraude como o relator já teve oportunidade de testemunhar em casos submetidos a seu exame.

Daí, não poder prosperar o argumento de que as cópias microfilmadas ofereçam as mesmas condições de verificação que os originais propiciem.

Ora, em se tratando de um campo extremamente sujeito a práticas fraudulentas e tendo em vista o interesse público na determinação e cobrança do crédito tributário, o legislador excluiu de aplicação no direito tributário as normas que, de alguma forma, pudessem dificultar a extensão ou profundidade da ação fiscal no exame de livros e documentos.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.754

E além disso arrematou especificamente o parágrafo único do citado art. 195 da lei complementar, que os livros obrigatórios e os documentos comprobatórios de seus lançamentos deveriam ser conservados, enquanto não prescritas as ações correspondentes aos créditos tributários das operações neles contabilizadas.

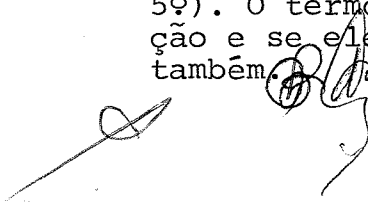
É verdade que a Administração Fiscal admitiu, no período de vigência do PN CST nº 174/71, a eliminação dos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis, mas não é menos verdade que condicionou a validade dos documentos microfilmados ao cumprimento das prescrições estabelecidas pela Lei nº 5.433, de 08/05/68, e seu regulamento.

Dentre as exigências fiscais figuram a lavratura de termo por autoridade competente, em livro próprio, nos casos de incineração, eliminação ou transferência para outro local dos documentos microfilmados (Lei citada art. 1º, §§ 3º e 5º), bem como termo de encerramento e autenticação (arts. 10, inciso IV, e 21 do Dec. nº 64.398, de 24/04/69).

Estes requisitos não foram atendidos pela recorrente que procura minimizar os efeitos da omissão, dizendo-os supridos pelo vocábulo FIM ao termo de cada filme e, ao início, pelo relacionamento dos documentos a serem microfilmados, enquanto a destruição de documentos não microfilmados só prejudicaria a parte.

Não é correta essa afirmação porque a "indicação dos documentos constantes do filme e respectivas datas" já é exigência do art. 9º, inc. IV, c/c art. 21, ambos do mencionado decreto, na imagem de abertura do filme, não podendo substituir o requisito do art. 10, inciso IV. Não bastasse essa razão, outra maior se imporia: o termo reclamado não é apenas de encerramento, mas também de autenticação e sem esta o microfilme não possui realmente validade.

Somente a partir da autenticação do filme pela autoridade competente é que se pode cogitar de incineração dos documentos originais, pois aquele ato requer a presença destes. Uma vez cumprido esse pressuposto é que a autoridade competente irá, a seu critério, determinar ou não a eliminação dos originais, registrando a ocorrência em termo próprio (Lei cit. art. 1º, §§ 2º, 3º e 5º). O termo, pois, é que formaliza essa autorização e se ele não existe esta se tem como inexistente também.



Sem a lavratura dos termos de encerramento e autenticação e de incineração, o sistema fica inteiramente vulnerável à fraude, perdendo a confiabilidade que deveria merecer, notadamente quando o responsável pela microfilmagem é a própria empresa ou empresa do mesmo grupo.

A preocupação não é a de que se deixe de microfilmizar documentos, pois a omissão só prejudicaria a recorrente, mas a ausência de autenticação dos filmes.

Se o regulamento era omissivo no que respeita à autoridade competente para a lavratura do termo de incineração, a interessada não poderia eliminar os originais, até que a dúvida fosse solucionada junto ao Ministério da Justiça.

Assente que a empresa não atendera as condições legais estabelecidas na Lei nº 5.433, de 08 de maio de 1968 e seu regulamento, estava ela ao desabrigo da proteção do PN CST 171/74, que condicionava a validade da incineração ao respeito às prescrições daquela legislação.

A glosa dos documentos de despesas é uma consequência natural da falta dos requisitos legais para a sua validade.

Não se ignora, é verdade, que a empresa tenha custos e despesas, mas a ela competiria comprová-los, juntando aos autos provas que pudesse produzir ou obter junto a terceiros. Pretender que o Fisco realizasse esse trabalho por ela, é transferir para o Estado custo que não lhe compete assumir. A adoção de qualquer medida, no caso, redundaria em prejuízo à Fazenda Nacional e em premiar o falto.

Embora se tenham por judiciosas as considerações expendidas a respeito de documentos microfilmados, é de levar-se em conta o apurado pela diligência determinada pela Resolução nº 101-01.769, uma vez que afinal veio o Fiscal de Tributos Federais diligenciador dizer objetivamente que todos os valores das despesas glosadas devem ser admitidos por efetivamente comprovados. E por motivo dessa conclusão, tenha-se na lembrança que, na conformidade do Auto de Infração de fls. 1/2, no exercício de 1978, se apurou lucro que não chegou a cobrir o montante dos prejuízos compensáveis de exercícios anteriores e que, no exercício de 1979, houve apuração de prejuízo.

Ao ensejo de comentar-se a diligência determinada pela Resolução nº 101-01.769 eo consequente retorno dos autos à repartição de origem, provocado pela proposta de fls. 199, acolhida pelo Presidente deste Conselho de Contribuintes, a fim de que se precisassem os valores que deviam ser dados por efetivamente comprovados, a razão de ser da volta do processo ao diligenciador se deve aos termos dúbios dos quais ele se utilizou na peça de fls. 197/198. Não foi porque se deixasse de considerar o critério de amostragem princípio aceito pelas normas de auditoria contábil, mas pela redação equívoca que, por sua ambigüidade, não indicava com objetividade necessária os montantes aceitáveis, inquiridos pela Resolução nº 101-01.769, que seriam dados por comprovados. E se a questão foi a de preocupar-se o diligenciador com valores significativos, como ele diz na peça de fls. 200, é de notar-se que, a não ser quanto às despesas "Financeiras", aquelas, intituladas com termo vago e impreciso de "Outras", têm, no exercício de 1979, valor de maior significação do que os das demais e nem por isso palavra alguma lhes foi dedicada no Termo de Diligência de fls. 197/198.

Procura a recorrente desonerar-se da responsabilidade do pagamento do crédito tributário decorrente da omissão de receita operacional por venda de mercadorias importadas, através da nota fiscal nº 004.641, série B-1, de 20/03/79, atribuindo a ausência de registro da receita a abuso de confiança do ex-empregado Sérgio Barroso Braga, o qual exercera, na empresa, as atividades de encarregado relativas à carteira de importação e exportação.

A extração da nota Fiscal nº 004.641, série B-1, ensejou a omissão da duplicata nº 1.319. O documento referente à importação das mercadorias constantes da venda, ou seja, a Declaração de Importação nº 002.934 (fls. 53), foi assinado por diretor da suplicante.

Após fazer longos comentários e argumentar que o ex-empregado agira com incorreção a respeito da negociação das mercadorias importadas, a defesa quer que se caracterize Sérgio Barroso

Acórdão nº 101-74.754

so Braga como empresa individual nos termos do art. 97, § 1º, alínea "b", do RIR/80, e se desloque a cobrança do crédito tributário correspondente para a responsabilidade do ex-empregado.

A caracterização da pessoa física de Sérgio Barroso Braga como empresa individual é descabida e assim se tem também a exoneração da responsabilidade tributária pela recorrente.

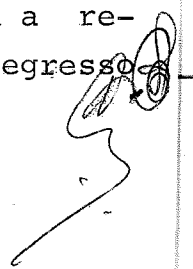
Para que haja configuração de empresa individual, nos termos do artigo 97, § 1º, alínea "b", do RIR/80, é necessário que a pessoa física, em seu nome individual, explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade de natureza civil ou comercial.

A operação não foi praticada em nome de Sérgio Barroso Braga, e se o fosse, nem assim um fato isolado chegaria para consubstanciar atividade habitual, ainda mais em se tratando de ato descrito pela defesa como delituoso.

A negociação se exerceu sob o nome da recorrente. Sérgio Barroso Braga agiu na qualidade de preposto da empresa. Como preposto, em virtude das funções desempenhadas junto à recorrente, foram-lhe delegados poderes específicos de mandatário. E se ele, no desempenho de suas missões, se houve com improbidade, não é no terreno do direito tributário que o fato terá de ser debatido.

À recorrente não resta outra alternativa senão a de assumir a responsabilidade tributária e, em querendo exercer o direito regressivo contra Sérgio Barroso Braga, que seja ele com pelido até na área do direito penal, pois a longa descrição do fato feita pela defesa só aí poderá ter repercussão.

A relação jurídica-tributária é do fisco com a recorrente; a relação jurídica estabelecida pelo direito de regresso



Acórdão nº 101-74.754

é outra, da qual participa a recorrente e o seu ex-empregado, mas não o fisco. O fisco visa, apenas, ao fato gerador decorrente da operação e esta foi efetuada em nome de Philippe Daou S.A.. Se a operação se realizou com falta da probidade cometida por Sérgio Barroso Braga, em desrespeito às atribuições que Philippe Daou S.A. lhe conferiu, a pendenga se criou entre ele a empresa, e é esta, se quiser, que terá de chamá-lo à responsabilidade, acionando-o em processo de causa civil e criminal, não lhe sendo lícito transferir tal responsabilidade para processo de causa fiscal e, destarte, desobrigar-se ela do dever pagar o tributo.

Como se depreende da leitura do art. 6º, parágrafo 1º, combinado com o art. 39, ambos do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (artigos 154, 155 e 347 do RIR/80), as pessoas jurídicas, sujeitas à tributação pelo lucro real, têm o dever de corrigir, por efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio, as contas do ativo permanente e do patrimônio líquido quando da feitura do balanço patrimonial.

Seguindo a mesma orientação estabelecida no artigo 178, parágrafo 1º, da lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), o artigo 41, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77 (artigo 349, inciso I, do RIR/80), determina que os investimentos se registrem no grupo de contas do ativo permanente.

Embora tenha feito investimentos em ações de outras companhias, a recorrente não procedeu à correção monetário de todos eles. As consequências decorrentes da inobservância das disposições, com que a recorrente se houve em não haver corrigido todos os investimentos efetuados em ações de outras companhias, acarretaram distorções no resultado do exercício, com submissão de menor valor à incidência tributária, isto porque, em se tratando de ajuste que transita a crédito da conta de correção monetária, cujo saldo por disposição do art. 155 do RIR/80 se soma algebricamente ao lucro operacional para obtenção do lucro líquido do exercício e, por sua vez, a partir

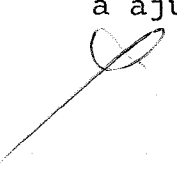
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.754

deste determina-se o lucro real (art. 154 do RIR/80), óbvia é a inferência para se entender estar o lucro real tributável diminuído de importância igual àquela que deixou de ser levada a crédito da conta de correção monetária.

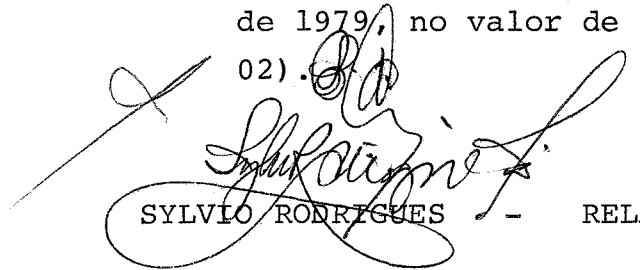
O dever de corrigir atinge as contas classificáveis no ativo permanente e no patrimônio líquido em seus valores integrais, sem exceção. A falta de correção monetária de valores de contas do patrimônio líquido somente prejudica as empresas sujeitas à tributação com base no lucro real. Ao contrário, porém, a insuficiência de correção monetária de valores do ativo traz prejuízo ao fisco. Para este, infensas são, pois, as ponderações consistentes em afirmar que a insuficiência de correção monetária dos investimentos não ocasionaria consequências fiscais, porque as alterações decorrentes da insuficiência seriam consideradas no balanço do exercício subsequente.

Pura conversa! Diferentemente do que ocorria no sistema anterior da correção monetária, quando vigorava a disciplina do Decreto-lei nº 1.302, de 31/12/73, em que a posterior correção monetária do ativo imobilizado recuperava a anterior, caso esta não se tivesse efetuado, isto sem contar que não acarretava nenhum reflexo tributável, a nova situação, inaugurada sob os auspícios do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, é outra. Atualmente, a correção monetária, que deixa de ser efetuada em determinado ano, não recupera a anterior e vai, num encadeamento sempre crescente, provocando, em cada um dos anos posteriores, insuficiência sobre insuficiência de ajuste monetário, por se produzir contínua diferença de fase entre correções monetárias sucessivas, decorrentes da mesma frequência de alteração do valor nominal de uma O.R.T.N., de um ano para outro. Destarte, os valores, que posteriormente se corrigem, estarão sempre defasados do valor que antes escapou à correção e dos respectivos aumentos que a cada ano se lhe deviam acrescentar, pela atualização do poder aquisitivo da moeda nacional, aumentos esses, de igual modo, sujeitos a ajustes monetários consecutivos.



Ante o exposto, o relator vota pelo provimento parcial do recurso para:

- a) - excluir da tributação, nos exercícios de 1978 e 1979, as importâncias de Cr\$ 1.857.096,00 e Cr\$ 10.535.720,00, respectivamente;
- b) - compensar, no valor sujeito a tributação no exercício de 1980, o prejuízo remanescente de exercícios anteriores (Cr\$ 1.101.927,00 menos Cr\$ 762.853,00) indicado na autuação relativa ao exercício de 1978 (fls. 1), observando-se, se for o caso, o prazo previsto no artigo 382 do RIR/80, e o prejuízo apurado no exercício de 1979, no valor de Cr\$ 5.022.117,00 (fls. 02).



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR