



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC

Sessão de 08 de março de 1983.

ACORDÃO Nº 101-74.150

Recurso nº 87.078 - IRPJ - EXS: 1976 a 1980.

Recorrente C. MARANHÃO INDUSTRIAL S/A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE - (PE).

PROCEDIMENTO FISCAL - SANEAMENTO - A análise dos fatos que nele se contém recomendam o saneamento do procedimento, mediante o acostamento aos autos de outros elementos cuja obtenção requer o aprofundamento da auditoria fiscal iniciada, motivo pelo qual se determina o saneamento do feito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por C. MARANHÃO INDUSTRIAL S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, anular a decisão recorrida para que se proceda ao exame recomendado, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões (DF) em 08 de março de 1983.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E
RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 97 MAR 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente Convocado), MANOEL ALVES ARRUDA FILHO (Suplente), RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0480/006.217/81-43

RECURSO Nº: - 87.078

ACÓRDÃO Nº: - 101-74.150

RECORRENTE Nº: - C. MARANHÃO INDUSTRIAL S/A

R E L A T Ó R I O

Segundo as peças dos autos, a recorrente teve os seus lucros arbitrados nos anos-base de 1975 a 1979, exercícios de 1976 a 1981, pelas razões assim resumidas na decisão recorrida:

"Conforme Termo de Constatação e Declaração constante às fls. 41 (quarenta e hum) do presente Processo, lavrado em 03 de fevereiro de 1981, constatou-se que a interessada não possuía, ou se já o possuiu, encontrava-se extraviado o Livro de Registro de Inventário, conforme declaração do contador da empresa, o qual se comprometeu a providenciar a aquisição e respectiva autenticação de novo livro.

Iniciada a ação fiscal em 23 de fevereiro de 1981, foi lavrado, na mesma data, Termo de Verificação, constante às fls. 42 (quarenta e dois), no qual a autoridade fiscalizadora atesta a existência do Livro de Registro de Inventário de nº 01 (hum), desprovido de qualquer escrituração, não protocolizado na JUCEPE e com Termo de Abertura datado de 05 de fevereiro do mesmo ano, portanto, dois dias após a constatação do fato pelo Fisco, como mencionado acima.

Constatou-se, de mesma forma, que o Livro Diário é sistematicamente escriturado por "partidas mensais", sem que a empresa possuísse qualquer livro auxiliar para o registro individualizado de suas operações, verificando-se, ainda, as seguintes irregularidades em sua escrituração:

- Existência de "borrões" nas folhas 141 a 150 e 171 do Livro nº 13 (treze) que cobre o período até janeiro/76;

- Existência de espaços em branco no Livro de nº 14 (quatorze), nas folhas 294 a 499, sem qual

quer dispositivo que as inutilize;

- Entrelinhas utilizáveis em 19 (dezenove) páginas do Livro de nº 15 (quinze), que cobre o período de janeiro de 1977 a março de 1978. Constatou-se ainda não haver escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real correspondente aos exercícios financeiros de 1979 e 1980."

Com guarda do prazo legal apresentou extensa impugnação de fls. 68/86, a que fez acostar as provas de fls. 88/292, alegando em síntese que se lê às fls. 319/321, na peça de defesa o seguinte:

"1 - Dos Livros de Apuração do Lucro Real e de Registro de Inventário.

- Que o novo contador da requerente apresentou à fiscalização modelos virgens dos referidos livros, que eram mero "estoque de papelaria", por desconhecer os exatos lugares onde se encontravam os livros escriturados, juntando agora à defesa, cópias xerox dos mesmos, às fls. 88 a 172, sendo o Livro de Registro de Inventário legalmente registrado e autenticado em 26/11/74, no qual se acham regularmente escriturados os inventários desde 1974. Alega ainda, haver escriturado o Livro de Registro das Compras, em obediência às leis fiscais, pelo que transcreve os artigos pertinentes e citações de juristas.

Que tais livros se acham legalmente registrados e autenticados pelo órgão competente, "ex vi" da Lei Estadual nº 5.954/66, transcrevendo seu artigo 31 e ainda ementas de vários Pareceres Normativos.

2 - Dos Livros Diários.

- Terem sido utilizados, de 1975 a 1979, 06 (seis) livros, inferindo-se, portanto, que a defendente não adotou a prática de "partidas mensais" no sentido de escrituração resumida ou sintética. Em verdade, com exceção do período de julho de 1978 até março de 1979, no qual a escrituração foi feita com data de cada dia dos meses, optou por escriturar seus livros com data do último dia do mês, por método analítico, com desdobramento de contas até o 3º grau. Uma vez que possui os demais livros contábeis e fiscais, as eventuais deficiências quanto ao livro Diário não tornariam a escrita imprestável para apuração do Lucro Real.

Que o Livro de nº 13 (treze) apresenta apenas 11 páginas sem fácil legibilidade, mas possíveis de serem lidas por pessoa de normal acuidade visual. Que não existem entrelinhas no Livro de nº 14 (quatorze), apenas páginas finais em branco, em virtude de adoção de nova máquina de mecanografia. Que, no livro 15 (quinze), por deficiência do operador, lançou-se primeiramente todos os débitos e posteriormente os créditos, ficando em branco os finais de folhas, mas sendo exatos os valores dos somatórios correspondentes.

3 - Da Desclassificação da Escrita.

- Não se configurar a imprestabilidade da escrita da defendente, cabendo apenas a aplicação de multa regulamentar, pelo que cita farta jurisprudência administrativa.

4 - Do Arbitramento dos Lucros.

- Não ter o fiscal atuante guardado a melhor interpretação das disposições legais pertinentes. Se houve a desclassificação da escrita, não pode a mesma servir de base ao cálculo de renda bruta omitida. Afirma, aliás, não haver omissão de receitas, mas apenas vários equívocos cometidos na apuração de saídas de mercadorias. Para provar não haver divergência entre as escritas contábil e fiscal, junta mapas demonstrativos (fls. 208 a 211) e cópias xerox do Livro de Apuração de ICM. Da mesma forma, não existe divergência entre os registros contábeis das Contas Correntes de Clientes por prestação de serviços e o correspondente valor declarado, conforme o comprova a documentação de fls. 261 a 293. Também não guardam obediência ao PN-CST nº 68/79 os percentuais aplicados no cálculo do lucro arbitrado."

Em razão do Fiscal atuante haver declarado em contrarrazões à peça impugnatória ser a "falta de escrituração do Livro Registro de Inventário o principal motivo da referida desclassificação de escrita" e concluir pela "necessidade de ser feito um exame técnico específico que possa determinar a época em que dito livro (agora apresentado) foi escriturado em relação a cada exercício", o Chefe da Divisão de Fiscalização determinou diligência para exame do referido livro, concluindo que ele não apresentava número de protocolo e de autenticação na Junta Comercial.

Posteriormente em 25/11/81, a Chefia da Divisão

de

Tributação expediu memorando intimando a autuada a apresentar "provas do Registro do Livro de Inventário nº 01 na Secretaria da Fazenda do Estado" tendo apresentado a certidão expedida pelo Chefe da Divisão de Controle de Documentos Fiscais, onde se lê:

"CERTIFICO, para fins de fazer prova as Repartições federais, Estaduais e Autárquica, e a quem interessar possa que a firma: C. MARANHÃO MATADOURO INDUSTRIAIS/A, Empresa Brasileira sediada nesta cidade do Recife sita no Largo dos Peixinhos nº 275, inscrita no Ministério da Fazenda sob nº 10.823.128/0001-09 e no CACEP sob nº 18.1.001.00433-8 que no dia 26 (vinte e seis) de Novembro de 1974 apresentou na Divisão de Controle de Documentos Fiscais, para a devida autenticação o LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO, MODELO 7 Nº de ordem 01 contendo 100 (cem) folhas numeradas tipograficamente de 01 a 100 e que no dia 26 (vinte e seis) de novembro de 1974 foi efetuado a devida autenticação."

Ainda, mais uma vez, o Setor da Tributação em informação, datada de 05/02/82, consigna:

"Tendo em vista ser a falta de escrituração do Livro de Registro de Inventário o principal motivo para a desclassificação da escrita da interessada e a apresentação à defesa de nova prova, ou seja, Certidão da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, à fl. 301, solicito audiência da DIVFIS desta Delegacia, no sentido de que seja realizada diligência junto a esse órgão, a fim de:

- Verificar a autenticidade da Certidão supra citada, a qual reconhece a autenticação do Livro de Registro de Inventário da interessada, em 26 de novembro de 1974 e cuja cópia xerox do termo de abertura encontra-se à fl. 96 do presente processo."

Após o cumprimento da diligência solicitada, declarou o autuante ter ficado constatado que não existe qualquer registro da alegada autenticação na "Ficha de Controle de Autenticação de Livros", relativo à Empresa em epígrafe, conforme se verifica na única ficha mantida p/ Departamento, na época, cuja cópia, autenticada pelo referido funcionário, segue anexa às fls. 303; razão porque, S.M.J., reputo serem bastante duvidosos os Termos da questionada Certidão, face à falta de elementos comprobatórios capazes de fundamentar tal informação

Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora a quo, esta manteve a desclassificação de escrita, reajustando os valores segundo os cálculos de fls. 315/316, após transcrever o disposto nos artigos 4º, 5º, § 3º, 10 e 20 do Decreto-lei nº 486/69; 2º e 3º, parágrafo único, da Lei nº 154/47; e considerar que:

a) Segundo "o entendimento exarado pelo PN-CST nº 126 / 75 em seu Item 4.2, regra geral, para efeitos do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que esteja sujeita à tributação com base no lucro real deverá possuir e escriturar o Livro de Inventário, sob pena de ser tributada com base no lucro arbitrado, pois, sendo o inventário do estoque existente na data do balanço a principal peça para apuração do lucro operacional, sua inexistência, ou inexatidão, fará com que o resultado apresentado não espelhe o real e, portanto, não se presta à determinação do verdadeiro lucro tributável";

b) Da apreciação das peças processuais se depreende:

"1 - Conforme Termo de Constatação e Declaração constante às fls. 41 (quarenta e hum), a interessada através de seu representante legal e com a aposição de "ciente" pelo profissional responsável pela sua contabilidade, alega não haver escriturado o Livro de Registro de Inventário por motivo de extravio do mesmo, sem que no entanto faça prova de ter cumprido o previsto no art. 10 do Decreto-lei nº 486/69, retro mencionado;

2 - Em sua defesa a interessada comprova adotar escrituração analítica quanto ao plano de contas adotado, porém não elide a constatação de que os lançamentos são feitos mensalmente sem individualização dos fatos administrativos que lhes deram origem, e, nem tampouco comprova a adoção de Livros Auxiliares para registro individualizado, não mencionando sequer a existência de Livro Caixa devidamente registrado;

3 - O Livro Diário de nº 13 (treze) anexado aos autos, contém defeitos de impressão que impossibilitam a identificação dos lançamentos nas folhas 141 a 150 e 171, além de inúmeras outras de quase impossível legibilidade, agravando-se o fato pela informação constante às fls. 297 de que os documentos comprobatórios referentes ao período, ou seja, ano de 1976, foram "danificados por enchente";

4 - O Livro de Registro de Inventário, de nº 01, de

cujas folhas a interessada anexa cópias às fls. 96 a 172, não é o mesmo livro de Registro de Inventário de nº 01 apresentado à Fiscalização, no qual foi lavrado termo de próprio punho após o início da ação fiscal e que não se achava, então, escriturado, depreendendo-se a existência de dois livros com igual número de ordem;

.....

- 6 - A certidão juntada aos autos de fls. 301, fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, a qual atesta o registro naquele órgão, do Livro de Inventário de número de ordem 01, em 26/11/74 é de validade bastante questionável posto que o mesmo funcionário emitente não pode com provar a diligência fiscal a origem documental de tal certidão."

c) Considerar "que o exposto acima caracteriza a existência de vícios insanáveis que tornam a escrita da defendente imprétable para os efeitos do pagamento do tributo com base no lucro real, pelo que procede a sua desclassificação e o consequente arbitramento do lucro, conforme previsto no art. 149 do Decreto nº 76.186/75."

A decisão recorrida ficou deste modo ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - Desde que a empresa possua livros auxiliares, em que se encontrem individualizadas as operações, como entre outros, os Livros Caixa, Registro de Entrada e Saída de Mercadorias, Registro de Duplicatas, etc., pode ser utilizada a escrituração resumida, em que se transportam, para o Diário somente os totais mensais, fazendo-se referência das páginas em que as operações se encontram lançadas nos Livros Auxiliares devidamente registrados.

- Regra geral, para efeitos do Imposto de Renda, a Pessoa Jurídica que esteja sujeita a tributação com base no lucro real deverá possuir e escriturar o Livro de Inventário, sob pena de ser tributada com base no lucro arbitrado, pois, sendo o inventário do estoque existente na data do balanço a principal peça para apuração do Lucro Operacional, sua inexistência, ou inexatidão, fará com que o resultado apresentado não espelhe o real e, portanto, não se presta à determinação do verdadeiro lucro tributável. (PN-CST nº 126/75, itens 3.3.1 4.2).

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE, EM PARTE."

Cientificada dessa decisão e com ela não se conformando, tempestivamente a autuada apresentou o apelo de Fls. 334/358, em cujos trechos principais se lê:



"4.1 - Concluso que estava assim o processo, o ilustre Delegado Substituto, que há muitos anos é titular da Chefia da Divisão de Fiscalização, e que, no exercício dela, certamente comandou a autuação e demais diligências, veio no julgamento, vestindo a pretexto do Fiscal autuante, para, apenas retificando os cálculos e excluindo a hipótese de omissão de receita, proferir sua flagelante e injusta Decisão nº 284/82 que considera procedente a assustadora exigência tributária de Cr\$ 115.904.926,00 de imposto de renda e mais Cr\$ 57.952.463,00 de multa de 50%, valores esses ainda a se acrescerem enormemente (cerca de quatro vezes) da correção monetária;"

.....

4.2 - ...Será que o Senhor Delegado Substituto entende por justiça fiscal levar à falência mais uma empresa do Nordeste? Já não bastam as dificuldades da conjuntura econômica que nesta região tem repercutido para o fechamento de empresas tradicionais e que existiam pelo esforço de muitos anos de trabalho? E, nesse sentido, não será muito demais ter-se por motivo de uma desclassificação de cinco anos de escrita, a simples desconfiança da autenticação do livro Registro de Inventário, que até se acha comprovada por Certidão do Órgão Público competente? Ou, ainda, porque do total de 2.459 folhas copiadas nos livros Diário, apenas 11 dessas mesmas folhas se apresentam copiadas muito fortemente, e, via de consequência, parecendo confundidos os versos com aversos, mas que, cuidadosamente observadas por pessoas de acuidade visual normal, são até possíveis de ser lidas mesmo sem auxílio das conhecidas e usuais lupas comuns de escritório? Ou, também, porque a escrituração é analítica quanto ao plano de contas, entretanto, minudentemente não o é, quanto aos históricos dos lançamentos?

- e como prova dessa insensatez, vê-se que o Sr. Delegado Substituto - titular da Chefia da Divisão de Tributação -, tendo erradamente acatado a desclassificação da escrita, mais erradamente não buscou o restabelecimento do verdadeiro lucro, vez que, salta a olhos visto, não há possibilidade da Recorrente ter auferido lucros líquidos equivalente a 15%, 20%, 25%, 30%

X



e 36%, das suas receitas brutas, especialmente por trabalhar com produtos - carne verde-cujos preços são tabelados pelo Governo;

4.3 - Como se vê na predita Decisão, o Sr. Delegado Substituto estranhamente desconsiderou a existência do livro Registro de Inventário, apresentado na impugnação, enquanto aceitou o livro de Apuração do Lucro Real juntamente apresentado com aquele;

- e invocou, como regra de desclassificação de escrita, o entendimento exarado no PN (CST)nº 126/75, que em seu item 4.2 entende como "regra geral, para efeito de imposto de renda, que a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deverá possuir e escriturar o Livro de Inventário, sob pena de ser tributada com base no lucro arbitrado, pois, sendo o inventário do estoque existente na data do balanço a principal peça para apuração do lucro operacional, sua inexistência, ou inexistência, fará com que o resultado apresentado não espelhe o real e, portanto, não se presta à determinação do verdadeiro lucro tributável";

- estranhamente desconhecendo aquele ilustre Delegado Substituto, que, dizer-se ser "o inventário do estoque existente na data do balanço a principal peça na apuração do Lucro Operacional", evidentemente compreende dizer para os casos em que a contabilidade escritura os valores das compras e das vendas unicamente na conta MERCADORIAS, nela operando à débito os custos das compras, e à crédito os preços das vendas, via de consequência não correspondendo seu saldo ao valor das mercadorias estocadas;

- e a técnica contábil que se utiliza da sobre dita conta MERCADORIAS (que, aliás, é o caso da grande maioria das micro-empresas), somente pode apurar os resultados do exercício desde que seja procedido o inventário físico das mercadorias em estoque, atribuindo-lhes custos PEPES e calculando o valor total (antigamente era este o método mais usado; e até as empresas de porte médio fechavam alguns dias para balanço, a fim de contar os estoques);

- de melhor técnica (antigamente só usadas pelas grandes empresas), porém, é desnecessário o inventário físico para apuração dos resultados (Lucro Operacional, Lucro Líquido, Lucro Real, etc.), desde que a contabilidade seja operada com o chamado estoque permanente, co-

mo assim procede a Recorrente, registrando à débito da conta ESTOQUES os custos das compras, e, à crédito, não os preços das vendas, mas sim, o custo médio das mercadorias vendidas, sempre correspondendo o saldo dessa conta ao exato valor à custo médio das mercadorias estocadas; servindo o inventário físico, no final do exercício ou em quaisquer outras datas, como mera conferência a par do saldo contábil, e, assim, simplesmente, para identificação de quebras ou extravios eventuais se houverem;

- e vendo-se claramente que a regra do invocado PN (CST) nº 126/75 tem em vista a impossibilidade técnica de se apurar o Lucro Operacional sem que se disponha do valor dos estoques de mercadorias, é ela dirigida certamente para os casos (hipótese contábil da conta MERCADORIAS) em que este só é obtido mediante inventário, nunca para os casos de contabilização do estoque permanente, em que a conta ESTOQUES, independentemente de inventário, apresenta sempre o exato valor dos estoques de mercadorias à custo médio;
- porque assim é, nos casos de estoque permanente, como procede a Recorrente, mesmo que falte o livro Registro de Inventário, esse evento não traz conseqüências danosas e nem impossibilita a apuração do Lucro Operacional, que em verdade de tal instrumento não depende;"

.....

5.1 - LALUR e Registro de Inventário: quando a ação fiscal teve início, no estabelecimento da Recorrente, o seu novo contador, julgando-os extraviados, deixou de apresentar, ao Sr. Fiscal atuante, os livros de Apuração do Lucro Real e de Registro de Inventário, livros esses que vinham sendo regularmente escriturados;

- e como facilmente foram encontrados, naquela oportunidade, no almoxarifado de "Materiais de Expediente" da Recorrente, dois exemplares virgens desses mesmos livros, o Sr. Fiscal atuante considerou esses ditos exemplares como elementos comprovantes da inexistência de exemplares outros regularmente utilizados pela Recorrente, neles lavrando declaração de tal circunstância, porém, em verdade, apenas constituíam tais livros virgens, entre outros, simples "estoque de papelaria" da Recorrente;
- assim, no que pesasse essa falta, a Recorrente ofereceu, por oportuno, na impugnação de

fls., suas justificadas desculpas pelo lamentável ocorrido, que somente teve lugar em virtude daquele seu novo contador não ter até então tomado pleno conhecimento dos exatos lugares em que se achavam guardados aqueles livros escriturados;

- cumprindo-lhe naquela oportunidade apresentar ditos livros, o que fez por dois jogos de cópias xerox de suas respectivas folhas:

a) um jogo (doc. juntado a impugnação, que ali tomou o nº 2), correspondente ao livro de Apuração do Lucro Real, regularmente escriturado;

b) um jogo (doc. juntado a impugnação, que ali tomou o nº 3), correspondente ao livro Registro de Inventário, legalmente autenticado em 26.11.74, no qual se acham regularmente escriturados, desde 1974, os inventários anuais da Recorrente; contendo dito livro, o seu Termo de Abertura e o seu Termo de Encerramento com a mesma data, conforme exigência da velha e consagrada "praxe" das autenticações, como todos sabemos, não obstante desconhecida e estranhada pelo Sr. Fiscal autuante;"

.....

5.2 - Livros Diários: são seis os livros Diário utilizados pela Recorrente no período compreendido pelos exercícios sociais (anos-base) de 1975 a 1979, todos regularmente registrados e autenticados pelo Órgão competente;

- e foram utilizados 2.459 folhas, assim compreendidas:

ANO	LIVRO Nº	FLS. Nº	FLS.	TOTAIS	MÉDIA	MÊS
1975	- 13	- 128/479	- 352	- 352	-	29
1976	- 13	- 480/499	- 020	-	-	-
-	- 14	- 002/293	- 292	- 312	-	26
1977	- 15	- 002/409	- 408	- 408	-	34
1978	- 15	- 410/499	- 090	-	-	-
-	- 16	- 002/499	- 498	-	-	-
-	- 17	- 002/151	- 150	- 738	-	61
1979	- 17	- 152/499	- 348	-	-	-
-	- 18	- 002/302	- 301	- 649	-	54
				2.459	-	41

- de logo inferindo-se, lógica e evidentemente, que não adotou a Recorrente a prática de "partidas mensais" no sentido de escrituração resumida ou sintética, haja visto o grande número de folhas escrituradas no referido período;
- em verdade, com exceção do período de julho de 1978 até março de 1979, no qual a escrituração foi feita com data de cada dia dos meses, a Recorrente adotou escriturar seus livros Diário com datas do último dia de cada mês, opção essa que exerceu dentro da boa técnica de mecanografia e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- procedendo a sua escrituração com real observância do método de escrita analítica, operado com lançamentos em partidas dobradas e por contas até 3º grau, que traduzem com fidelidade a natureza de cada operação e oferece, na ordem cronológica, fácil identificação dos fatos;
- evidentemente, tratando-se de escrita elaborada mecanograficamente, o procedimento das partidas dobradas segue ordem técnica de escrituração: primeiro, todos débitos, e, em seguida, todos os créditos; função do que os lançamentos não se apresentam com suas contas, devedoras e credoras, visualmente juntas, mas sim, graficamente, distantes umas das outras;
- e assim, por exemplo: a partida dobrada "Estoque" a "Fornecedores Nacionais", que se registra pela compra de bovinos, é vista por cada uma das contas que, embora grafadas em folhas diferentes, constituem contra-partida uma da outra;
- e como a identificação analítica do fato se observa pelas respectivas contas de 2º ou 3º graus, a conta "Estoque" (1º grau) estará registrada por sua sub-conta "Bovinos" (2º grau); e, a contra-partida "Fornecedores Nacionais" (1º grau), estará registrada por sua sub-conta (2º grau) "Fornecedores de Gado", e esta estará também registrada com sua sub-conta (2º grau), compreendida pelo nome do fornecedor;
- ainda, como o histórico há de ser comum às duas contas da partida, bastará discriminado em uma delas;
- assim é que, no exemplo trazido na impugnação de fls. (doc. ali anexado e que tomou o nº 4), relativamente às compras, vê-se à débito da conta "Estoque", sub-conta "Bovinos", o montante dos seus correspondentes débitos, e, na conta "Fornecedores Nacionais", ordenadamente, a discriminação do nome de cada fornecedor e o respectivo valor

de cada operação;

- e sob esse mesmo sistema analítico, são operados os demais lançamentos; sendo que, relativamente às vendas, se introduz, inicialmente, uma partida transitória: primeiramente debita-se à conta "Clientes" (1º grau), por sua sub-conta "Devedores Diversos" (2º grau), e credita-se à conta "Vendas em c/Correntes" (1º grau), por suas sub-contas (2º grau) "Receitas de Produtos Inatura", "Receitas de Produtos Industrializados", etc., o montante geral das vendas;
- em seguida, com exclusão das vendas à vista, debita-se às sub-contas (2º grau) "Devedores por Duplicatas", discriminadamente pelas faturas, "Postos" e "Lojas", com suas respectivas sub-contas (3º grau), representadas estas pela designação do devedor; fechando-se, por contra-partida, a sub-conta "Devedores Diversos", que foi primeiramente aberta como acima dito;
- naturalmente, a falta de maior intimidade com o sistema e com as peculiaridades do negócio, poderia levar o observador, como certamente levou o Sr. Fiscal autuante, à vista de lançamentos "Estoque Bovinos" ou "Clientes Devedores Diversos", registrados pelo montante dos movimentos, à errada impressão de que se trata de "partidas mensais" no sentido de "escrituração resumida"; entretanto, uma análise mais aprofundada sem dúvida levará o analista à certeza de que, efetivamente, se trata de contabilização analítica, que, como nos exemplos daqueles lançamentos, se perfaz por suas contra-partidas, perfeitamente formalizadas analiticamente e com satisfatória identificação ordenada dos fatos;"

.....

- e, analisada a contabilidade da Recorrente, cujos exemplares das folhas dos livros Diário estão anexas aos autos (anexadas na impugnação, onde ali tomou o nº 4) e bem possibilitam, sem dúvida pode-se concluir que a sua escrituração não foi elaborada por "partidas mensais" ou "escrituração resumida", porém sim, através de sistema mecânico próprio, operado com lançamentos indubitavelmente analíticos, a par de seu plano de contas (doc. anexado a impugnação sob o nº 5), tecnicamente bem estruturado, e que oferece, com satisfatória clareza, todos os elementos necessários a apuração do Lucro Real;
- ademais, também possui a Recorrente, legalmente autenticados e regularmente escriturados os seus demais livros fiscais: a) Registro de Inventário

rio, já referido; b) Registro de Entradas, através do qual se pode cotejar no livro Diário, minudentemente, todos os lançamentos de compras; c) Registro de Saídas, que igualmente oferece a mesma possibilidade de cotejamento minudente no Diário, com relação a todos os lançamentos de vendas; d) Registro de Apuração do ICM;

- e quanto ao livro Diário nº 13, já juntado aos autos, realmente apresenta suas folhas nºs. 141 a 150 e 171 (apenas 11 folhas das 499 escrituras das no referido livro) sem fácil legibilidade; lamentável fato que se deveu a erro de execução do serviço de decalque ou, possivelmente, a defeito da própria gelatina copiativa; os escritos, como já dito, aparecem muito fortes, algo penetrante de ambos os lados (anverso e verso) daquelas folhas, causando por transparência, em qualquer dos lados, sombras da escrita copiada no lado oposto; contudo, repita-se, cuidadosamente observadas por pessoa de acuidade visual normal, são possíveis de ser lidas, mesmo sem auxílio das conhecidas e usuais lupas comuns de escritório;
- também, o livro Diário nº 14, do formato de 40 cm x 32 cm., somente foi utilizado até a folha nº 293, apresentando-se sem utilização as suas folhas seguintes, de nºs. 294 a 499;
- e isto se deveu ao fato de ter-se introduzido para melhor atendimento dos serviços de contabilidade, nova máquina de mecanografia, operadora de matrizes para livro Diário de formato 44,5 cm. x 35 cm.;
- fato que deixou de contemplar o honrado Fiscal autuante, quando, em sua autuação, atribuiu-lhe a natureza de "entrelinhas" - evidentemente de todo descabida e, por isso, da mais completa improcedência, como assim até já foi entendido pelo Sr. Delegado Substituto, que, na Decisão, não mais relacionou esse fato nas razões fiscais da pretendida desclassificação da escrita."

.....

- 6.1 - O comando normativo das disposições do art. 149 do RIR/75 e do art. 399 do RIR/80, somente autoriza o arbitramento do lucro do contribuinte sujeito à tributação com base no lucro Real, quando este não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária, ou, ainda, quando a escrituração pelo contribuinte mantida contiver vi-

cios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o Lucro Real, ou revelar evidentes indícios de fraude;

- deste modo, se o contribuinte mantiver a escrituração preconizada (na forma) pelas leis comerciais e fiscais, mesmo que contenha eventuais deficiências ou erros, ainda assim não estará sujeita a desclassificação e conseqüente arbitramento do lucro, salvo se tais erros, deficiências ou vícios, a tornem imprestável para determinação do Lucro Real;
- e não se configurando, como "in casu" é indubioso não se configurar, a imprestabilidade da escrita para apuração do Lucro Real, as deficiências, erros ou vícios, por ventura contidos, se são puníveis com a penalidade prevista no art. 539, letra "a" do RIR/75, já antes transcrito;
- sendo nesse sentido, muito cabal e insofismável, tanto os Pareceres Normativos como a Jurisprudência judicial e, mais ainda, a reiterativa jurisprudência desse Colendo Conselho de Contribuintes, do que são exemplos."

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, RELATOR:

A nosso ver, toda ação fiscal está calçada em infrações formais, cujas conseqüências práticas, no caso dos autos, em nenhum momento as autoridades fiscais se deram ao trabalho de comprovar, como lhes cabia para sustentar uma ação fiscal, cujo montante, segundo se alega, seria superior a seis (6) vezes o patrimônio líquido da recorrente ou ainda a oito (8) vezes o seu ativo permanente.

Perdeu-se a Fiscalização e também a autoridade julgadora singular em tentar descobrir a data da autenticação do Livro Registro de Inventário, dado que segundo reiteradas manifestações a falta de seu registro, quando do início da ação fiscal, seria "o principal motivo da referida desclassificação de escrita", como se a data da autenticação tivesse o valor que se lhe quer atribuir.

Deveria o Fisco, uma vez apresentado o mencionado livro devidamente escriturado, com o carimbo de autenticação pela Secretaria de Fazenda (fls. 96) e ainda à vista da Certidão passada pela mesma Repartição checar os seus dados com o restante da escrita e com os Balanços e Declarações de Rendimentos oportuna e anteriormente elaborados e apresentadas.

Nada disso porém foi levado a cabo, ficando no campo da pesquisa histórica, dado que, segundo jurisprudência mansa e pacífica deste Tribunal Administrativo, desde que o contribuinte tenha apresentado suas declarações pelo lucro real, é dever do Fisco, assinalar prazo razoável e por escrito ao contribuinte para regularizar a autenticação de qualquer livro, inclusive o Livro Registro de Inventário e o Livro Diário, bem como consignar, igualmente por escrito, prazo razoável para transcrição das relações de inventário e das matrizes do Diário. Somente depois de formalmente consignado o desatendimento à intimação e que se pode cogitar da medida excepcional da desclassificação de escrita. O que no caso, a própria repartição fiscal se encarregou de provar não ter ocorrido.

Acórdão nº 101-74.150

Do mesmo modo não justifica a desclassificação de escrita: a eventual existência de borrões em apenas 11 folhas das 499 escrituradas do Livro Diário nº 13, quando se alega, sem qualquer contestação do Fisco, ter sido mero problema de copiagem, mas que com algum esforço é possível proceder à leitura do que nelas se contém; o fato de o Livro Diário nº 14 estar em branco da folha 294 a 499, quando se alega, também sem qualquer contestação, que o fato se deveu à mudança de formato das matrizes utilizadas pela nova máquina operadora; as entrelinhas das 19 páginas do Livro Diário nº 15, quando se alega, sem contra-prova, que o fato se deu por deficiência técnica, mas que a lisura da escrita se prova pelos exatos valores dos somatórios correspondentes.

Todos esses fatos, como afirma o próprio fiscal atuante na peça de contra-razões "representa um indício de eventual fraude". Mas sendo "indício de eventual fraude" caberia à Fiscalização envidar todos os esforços para certificar-se se ela se concretizara ou não. Infelizmente, ficou ela no condicional. Em hipótese alguma, todavia, se constituem em vícios insanáveis que comprometam a escrita da empresa, sem a demonstração de que isso efetivamente ocorreu.

Finalmente, ao nosso ver, a alegação mais séria para a desclassificação de escrita, consistiria na adoção da escrituração do Livro Diário por "partidas mensais", "sem que a empresa tenha qualquer Livro auxiliar para o registro individualizado de suas operações abrangentes ao mesmo período",

Ocorre que, em primeiro lugar a Fiscalização não se dignou juntar aos autos cópias ou demonstrativos dos lançamentos que demonstrassem a real impossibilidade de apuração do lucro real.

A atuada, como vimos do Relatório, contesta o alegado, dizendo não poder ser confundido os lançamentos efetuados no final de cada mês com a partida mensal. A amostragem apresentada pela impugnante com os documentos de fls. 173 a 175, não nos permite aferir a realidade dos fatos

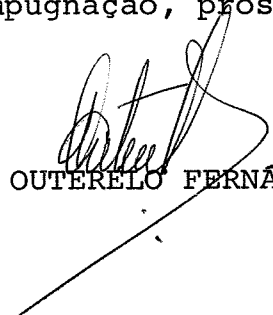
Acórdão nº 101-74.150

Por outro lado, é indiscutível que alguns livros auxiliares a recorrente possui, dado que, pelo menos se cita no Recurso a existência do livro Registro de Entrada de Mercadorias e Registro de Saída de Mercadorias e o próprio autuante no contraditório à peça impugnatória, mais uma vez se limita a apontar as eventuais conseqüências sem se ter dado ao trabalho de comprovar a apontar algo em concreto, mediante a recomposição de um dos meses dos cinco exercícios desclassificados, o que, embora pudesse dar algum trabalho, à vista da documentação seria de todo viável. Como não o fez ficou, de novo, na possibilidade de ocorrer, como ele próprio afirma quando declara que o procedimento irregular da autuada "prejudica a verificação dos resultados da empresa, notadamente com relação às contas representativas de "Disponibilidades", à medida que podem encobrir eventuais "quebra de Caixa" (grifos da transcrição).

Em razão do rosário de dúvidas que nos assaltaram na apreciação destes autos, concluímos serem indispensáveis novas diligências para, cotejando-se a documentação do exercício com os dados constantes do livro Registro de Inventário e do livro Diário, e após aplicados os testes que a situação recomende: fique demonstrada a validade ou não da escrita comercial, notadamente quando a recorrente não teve qualquer orientação ou advertência anterior.

A medida acima proposta torna-se, ainda, mais imperativa quando, segundo a legislação de regência e a jurisprudência deste Conselho, a desclassificação de escrita somente é autorizada na hipótese de ela conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o Lucro Real, ou revelar evidentes indícios de fraude.

Em face do exposto, voto pela anulação da decisão recorrida, determinando-se que se proceda ao exame recomendado no parágrafo anterior, findo o qual dever-se-á abrir vista dos autos a autuada para nova impugnação, prosseguindo-se no feito como de direito.



AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.