



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JC....

Sessão de 11 de março de 1983.

ACORDÃO Nº 101-74.199

Recurso nº 86.396 - IRPJ - EXS: 1978 a 1982

Recorrente FRIGORÍFICO RI-WI LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE (PE)

DESCCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA- Não tem amparo, na hipótese de o contribuinte adotar sistema contábil que, embora não adote a escrituração por ordem cronológica geral (tradicional) e sim a faça sistematicamente, desde que atenda aos princípios da técnica contábil, revistam-se de segurança e confiabilidade os demonstrativos por ela apresentados, propicie a facilidade de auditoria dos seus elementos e, finalmente, também não afronte os requisitos básicos da legislação comercial e fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRIGORÍFICO RI-WI LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 11 de março de 1983.

AMADOR OUTIEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

15 ABR 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) e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0480-007.737/82-08

RECURSO N.º: 86.396

ACÓRDÃO N.º: 101-74.199

RECORRENTE: FRIGORÍFICO RI-WI LTDA.

R E L A T Ó R I O

Segundo a peça básica de fl. 05, os fatos que le-
varam à desclassificação de escrita e conseqüente arbitramento do
lucro encontram-se no TERMO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO, que
por sua vez se reporta ao TERMO DE VERIFICAÇÃO E COMPROVAÇÃO FIS-
CAL.

Neste TERMO DE VERIFICAÇÃO consignou-se haver la
vrado

"com a finalidade de registrar o fato de
que a fiscalizada supraqualificada embora tenha
livro Razão de fichas soltas escrituradas por
processo mecanizado, o seu livro Diário (protoco-
lado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco
sob o nº 5.551 de 06/11/1978) não tem lançamen-
tos de acordo com as datas de ocorrências de ca-
da acontecimento suscetível de registro, nem tam-
pouco tem lançamentos mensais, estando todavia
escriturado até esta data, utilizando até a pági-
na 410, com transcrição dos balancetes mensais e
balanço anual."

No TERMO DE ENCERRAMENTO, declarou o fiscal au-
tuante que:

"em cumprimento ao programa de trabalho
de que trata a FM 4.201, alusiva ao Imposto so-

bre a Renda — Pessoa Jurídica, demos por encerrada a Ação Fiscal iniciada em 08/06/1982, a qual abrangeu os exercícios de 1978, 1979, 1980, 1981 e 1982, respectivamente anos-base de 1977, 1978, 1979, 1980 e 1981, cujo resultado foi o seguinte:

- 1º) A empresa fiscalizada contrariando o disposto no Art. 5º do Decreto-lei nº 486/69, reproduzido no Art. 160 do RIR vigente (Decreto nº 85.450/80), não possui livro Diário para escrituração dos atos e operações de sua atividade, os quais modificam a situação patrimonial da mesma;
- 2º) Conforme Termo de Verificação e Comprovação Fiscal lavrado em 22/06/1982, cujo original segue anexo, existe apenas um livro copiador de balancetes mensais e balanço geral, lastreado em fichas de razão;
- 3º) Estando sobredita fiscalizada sujeita à tributação com base no lucro real e concomitantemente não mantendo sua escrituração contábil na forma estabelecida pela legislação comercial e fiscal, teve sua situação enquadrada na hipótese prevista no Art. 399, inciso I, do RIR/80.

Face ao exposto e com base no Art. 400 "caput" e § 1º, do RIR/80, bem como do contido nas Portarias 22/79, 76/79 e 264/81, é fixado o lucro arbitrado com base nas receitas brutas conhecidas através dos livros fiscais e declarações de rendimentos apresentadas, como segue o demonstrativo no verso desta peça fiscal: ..."

Devidamente intimada da exigência fiscal, com ciência em 28/06/82, a autuada, opôs-se à cobrança, em 26/07/82, com as razões de fls. 09 a 18, onde, em síntese, alegava:

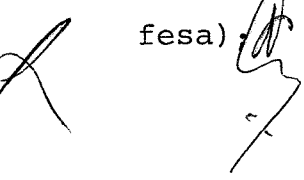
- Possuir o Livro Diário, registrado na Junta Comercial, protocolado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco, sob o nº 5.551, de 06/11/78 (o que, aliás, está dito no "Termo de Verificação e Comprovação Fiscal) e que, nesse Livro Diário, estão transcritos os balancetes mensais e balanços anuais (V. item 3 da petição de defesa).

- Possuir, devidamente regularizados e com lançamentos atualizados, além do Diário, todos os livros e documentos exigidos por lei e, mais, livros e documentos auxiliares não obrigatórios (V. item 4 da petição de defesa);

- Registrar e lançar todos os fatos e ocorrências diárias, e que todos os lançamentos e registros estão devidamente suportados por documentos hábeis (V. item 5 da petição de defesa);

- que, além das Fichas do Razão, para lançamentos e registros sintéticos, a suplicante possui também fichas analíticas, com lançamentos de todas as suas operações diárias, de modo que "não apenas são registrados todos os atos e operações de sua vida e atividade como todos os atos e operações que, de qualquer forma ou maneira, venham ou possam modificar sua situação patrimonial", pois "a escrituração nas respectivas fichas analíticas é feita em ordem cronológica, com data das ocorrências, histórico completo, código das contra-partidas, valor e saldo da conta, além do controle mecânico de cada ficha", e que as escritas comercial e fiscal da recorrente "são completas, retratam e registram todos os seus atos e operações segundo as normas, padrões e princípios geralmente aceitos, sem rasura ou emenda, sem omissão, com clareza, asseio, precisão e pontualidade, em livros e documentos adequados, de modo a demonstrar, a qualquer momento, a veracidade dos lançamentos e registros, a provar o lucro real, as mutações patrimoniais, os resultados, as receitas, as despesas e tudo quanto uma sociedade deva provar e demonstrar, lançar e registrar e, mais ainda, o que, por sua estrutura administrativa, lhe convenha registrar, lançar, demonstrar e provar" (V. itens 6 e 7 da petição de defesa);

- que a desclassificação da escrita e conseqüente arbitramento do lucro são medidas de caráter excepcional que só se justificam quando demonstrada ser a escrita imprestável para a apuração do lucro, conforme farta jurisprudência, tanto administrativa como judiciária, destacando-se, a propósito, a SÚMULA nº 76 do Tribunal Federal de Recursos (V. item 8, fls. 05/09, da petição de defesa).



- Não se justificara ação fiscal iniciada contra a recorrente pois que a recorrente escritura e registra todos os seus atos e operações, obedecendo as normas comerciais e fiscais, utilizando não apenas os Livros obrigatórios, como outros auxiliares, todos eles autenticados pela Junta Comercial, não se podendo assim, dizer "que sua escrita é imprestável à verificação ou apuração quer do lucro real quer de qualquer outro elemento ou fato que interesse à Fazenda Pública, aos credores e devedores em geral e a qualquer outra pessoa jurídica ou física, ou Órgão da Administração" pois, se engano tiver havido, foi de natureza formal, passível, se for o caso, de multa administrativa (V. itens 10 e 11 da petição de defesa)".

Por derradeiro, requeria fosse realizada DILIGÊNCIA para que o Senhor Fiscal autuante informasse quanto ao por ela alegado nos itens 2 a 8 da peça de defesa, fizesse os comentários que entendesse necessários ou úteis e se dignasse responder, no final, aos seguintes quesitos:

- "1º) - a suplicante escritura seus atos e operações dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade?
- 2º) - a contabilidade da suplicante contém os dados e elementos necessários de apuração do seu lucro real e do pagamento do imposto de renda ou de qualquer outro imposto?
- 3º) - no Livro "Diário" da suplicante estão transcritos Balancetes Mensais de Verificação e Balanços Anuais?
- 4º) - as fichas analíticas contém escrituração dos atos e operações diários, devidamente suportados por documentos que legitimam os lançamentos desses mesmos atos e operações' diários?
- 5º) - os Balancetes Mensais de Verificação, transcritos no Livro "Diário" são de fácil verificação e conferência com as Fichas Analíticas em que são feitos os lançamentos diários?
- 6º) - o Lucro Real da suplicante tem sido apurado, ano a ano, com base em sua escrita?"

Em contra-razões à peça impugnatória o competente Representante do Tesouro Nacional declara que:

"A bem da verdade, é bom que se enfatize que realmente a Ação Fiscal esbarrou na irregularidade da falta do livro Diário, este sim considerado como aquele obrigatório e que tenha além dos requisitos intrínsecos e extrínsecos, lançamentos diários, ou, excepcionalmente, lançamentos mensais apoiados em livros auxiliares, e não um livro chamado de Diário, mas que só tenha transcrição de balancetes e demonstrações financeiras. Todavia, e ainda imperioso que se diga que não fora esse senão capital, formalmente as escritas fiscal e contábil da fiscalizada, se intrinsecamente estiverem como extrinsecamente apresentam-se, por certo que permitiriam a realização de um exame para apuração do seu verdadeiro lucro real.

.....

Infelizmente, entendemos que realmente o contribuinte não tem o livro Diário, nos termos em que é exigido pela legislação de regência, obrigatoriedade essa bem definida no conteúdo do Parecer Normativo CST nº 126/75, o qual, em seu tópico 3.2.1 não permite que quando utilizado o sistema de lançamentos mensais apoiados em fichas, não seja sob a forma de Razão.

.....

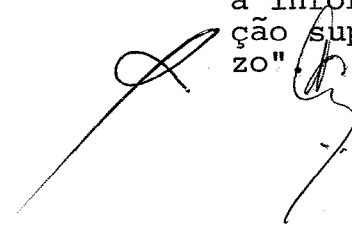
Como o procedimento fiscal foi de acordo com o mencionado PN, e por uma questão de coerência com a interpretação dada na ocasião do lançamento, somos pela procedência do feito, embora reconheçamos que se inexistisse a tipificação normativa, bem que se poderia aceitar uma escrita nas condições daquela da autuada, a qual, se não revelasse outras irregularidades e comprovasse realmente a possibilidade de total segurança, não obstante o uso não contínuo das fichas de Razão, talvez ensejasse a modificação do entendimento vigente.

Finalmente é de se registrar que:

-
- c) Que de fato ao não encontrar os lançamentos das operações diárias, isto é, não encontrando o livro Diário escriturado como devia ser, deixei de prosseguir no exame;
- 
- 

- d) Que a fiscalizada tem de fato os outros livros citados, os quais, embora não examinados intrinsecamente, aparentam regularidade extrínseca;
- e) Que de fato a fiscalizada registra todos os fatos e ocorrências diárias, MAS EM LIVRO RAZÃO;
- f) Que de fato a suplicante possui fichas analíticas sinetadas, mas utilizadas como livro Razão, nunca como Diário;
- g) Que de fato a lei admite a escrituração resumida do livro Diário por totais que não excedam ao período dum mês, MAS O QUE O CONTRIBUINTE TEM É UM LIVRO DE TRANSCRIÇÃO DE BALANCETES MENSAIS, coisa diferente do ventilado;
- h) Que a alegação de serem completas as escritas fiscal e contábil carece de primeiro se superar o fato que motivou a desclassificação, ou seja, de definir-se se o dito livro de transcrição de balancetes substitui o livro Diário com lançamentos mensais, e se o Razão sinetado pode de ser aceito no lugar dum Diário;
- i) Que as fichas utilizadas para lançamentos diários permitem a imediata identificação desses lançamentos é uma afirmativa verdadeira;
-
- m) Que as diligências solicitadas não são necessárias, mercê das respectivas indagações já estarem respondidas nesta informação fiscal, aliás, com muita convicção;
- n) Que as respostas às questões formuladas já estão no conteúdo destas considerações.

Isto posto, entendemos que tudo se restringe a aceitar ou não como boa a escrita dum contribuinte que embora acautelando-se de todos os meios e controles, não cumpriu o disposto no PN CST nº 126/75 em relação ao seu livro Diário. Como já nos pronunciamos a respeito alhures, consideramos a informação terminada, submetendo-a a consideração superior, dotada de maior poder e melhor juízo".



Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora monocrática, esta manteve a exigência fiscal, após considerar que:

"- É obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia-a-dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (art. 160 do RIR/80);

- Todas as pessoas jurídicas, excluídas as previstas em lei, devem comprovar seu lucro real por meio de escrituração do livro Diário, na forma e condições da legislação fiscal e comercial, sob pena de se verem tributadas com base no lucro arbitrado, consoante arts. 399 e 400 do Decreto nº 85.450/80;

- Conforme dispõe o PN CST nº 127/75, é vedada qualquer substituição do livro Diário através de escrituração que não corresponde às determinações da lei, inclusive a escrituração das fichas unicamente em forma de RAZÃO;

- Portanto, que a escrituração das fichas deve obedecer aos mesmos princípios que a do livro Diário, isto é, seguindo-se a ordem cronológica, de dia, mês e ano, utilizando-se cada ficha até seu total preenchimento, somente passando-se para a ficha seguinte quando esgotada a anterior, sem qualquer espaço em branco, rasuras ou entrelinhas;

- Outro entendimento, senão o indicado no item retro, não atende às determinações legais e, desta forma, torna a escrituração passível de desclassificação (PN CST nº 127/75);

- Ainda, que a escrituração resumida, nos termos da legislação, somente poderá ser feita por totais que não excedam ao período de um mês;

- A autuada não possui Livro Diário, mas sim um Livro de transcrição de Balancetes Mensais, utilizado como Livro

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0480-007.737/82-08

Acórdão nº 101-74.199

RAZÃO e não como Diário;

- Em assim sendo, é de se manter a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro".

Cientificada dessa decisão, conforme A.R., datado de 14/10/82 (fl. 28), em 05/11/82, o sujeito apresentou o apelo de fls. 30 a 41, pleiteando a reforma da decisão recorrida, que, para melhor conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado, foi lido integralmente em sessão, onde sobreleva que:

"Está provado, assim, que a recorrente mantém uma escrita capaz de comprovar suas operações e seu lucro real.

O problema está em que tanto o Sr. Fiscal como o Sr. Delegado mantiveram-se numa questão preliminar, qual seja a de saber se as Fichas analíticas, em que são registradas as operações diárias, com histórico detalhado, e que são utilizadas além das Fichas de Razão Sintético, tornam impréstatível a escrita da recorrente. E a decisão optou pela resposta afirmativa, julgando procedente o Auto de Infração, com base no Parecer Normativo nº 127/75.

4 - A recorrente, insista-se, utiliza todos os Livros Obrigatórios (inclusive de "Apuração do Lucro Real"), como reconhecido pelo Sr. Fiscal.

Seus lançamentos de operações diárias, como explicado na defesa, são feitos em Fichas Analíticas, de acordo com a Portaria do Departamento Nacional de Registro do Comércio, de nº 05, de 13 de dezembro de 1973, o art. 160, §§ 2º, 3º e 4º do Decreto nº 85.450/80, o art. 71 da Lei nº 3470/58, e art. 5º, §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 486/69.

Logo, a recorrente tem escrituração resumida, em Razão Sintético, e escrituração detalhada, analítica, em Fichas que substituem os lançamentos que seriam feitos no Diário. Este, o Diário, é utilizado para transcrição de seus Balancetes Mensais e de suas Demonstrações Financeiras anuais.

A questão, portanto, resume-se em que o Sr. Fiscal, mesmo reconhecendo que a recorrente escreve todas as suas operações, fatos e operações diários, não reconhece como válida essa escrituração, porque, "no seu entender", esses registros

deveriam ser feitos no Diário, e porque o Livro em que são transcritos os Balancetes Mensais e Demonstrações Financeiras anuais não é Diário.

Vê-se, portanto, que o problema é estritamente de caráter formal e talvez até de nomenclatura ou de terminologia.

5 - O próprio art. 160 do RIR/80, invocado no primeiro "Considerando" da decisão recorrida diz, no § 2º, que "a pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada (é o caso da recorrente) poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto lei nº 486/69, art. 5º, § 1º), e que os livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, a ser submetida à autenticação de órgão competente ao Registro de Comércio.

E tudo isso foi constatado pelo Sr. Fiscal, que reconheceu a regularidade daquelas Fichas, embora as chame de "Razão".

No segundo "considerando", diz a respeitável decisão recorrida que todas as pessoas jurídicas, excluídas as previstas em lei, "devem com provar seu lucro real por meio de escrituração do livro Diário", na forma e condições da legislação fiscal e comercial, sob pena de se verem tributadas com base no lucro arbitrado, consoante arts. 399 e 400 do Decreto nº 85.450/80.

A recorrente diz, com todo o respeito, que há um paralogismo nessa afirmação. Com efeito, os arts. 399 e 400 não afirmam que o lucro real deva ser comprovado "por meio de escrituração do livro Diário"; apenas prevêm as hipóteses em que é cabível o arbitramento do lucro (art. 399) e estabelecem critérios para o arbitramento (artigo 400). Nenhuma referência ao Livro Diário.

Nem mesmo o art. 172, a que se remete o item I do art. 399, menciona o Livro Diário como base para apuração de lucro real.

6 - Como se pode verificar do exame das peças do processo, (auto de infração, informação do Sr. Fiscal e decisão recorrida), a autoridade restringiu-se ao frio do texto P.N. 127/75, sem consideração aos fatos alegados na defesa, à farta jurisprudência, tanto administrativa como judiciária, à SÚMULA nº 76 do Tribunal Federal de Recursos, todos no sentido de que o arbitramento do lucro é medida de exceção, medida extrema, que só se admite em circunstâncias também excepcionais, quando a escrita seja imprestável, con-

tenha vícios insanáveis e não for possível, por outro meio válido, apurar o lucro real.

Neste ponto, a jurisprudência e a doutrina são bem mais humanos porque distinguem perfeitamente o contribuinte que mantém escrita em que são registrados seus atos e operações, o contribuinte que nada tem a esconder, o contribuinte que se esforça por cumprir suas obrigações, no complexo da legislação, daquele contribuinte que age de má fé, que procura sonegar.

Note-se, a propósito, que, após a publicação do P.N. nº 127/75, a mesma CST expediu o Parecer Normativo nº 68/79, de 20/11/79, sobre a fixação do lucro arbitrado.

Vale a pena transcrever os itens 5.2 e 5.3 daquele P.N. nº 68/79:

"5.2 - A determinação dos resultados, pelas pessoas jurídicas, fundamenta-se no lucro real conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75; as pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais, devendo para isso comprová-lo por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (art. 127 e 135).

5.3 - Como se observa, o arbitramento de lucro não é a regra, mas sim exceção. Deste modo, quando o contribuinte não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e não for autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido ou, se autorizado, não cumprir as obrigações acessórias à sua determinação, caberá o arbitramento de lucro pela autoridade tributária, na forma prevista em lei" (Reserva do grifo)".

Que tanto, o Senhor Fiscal, como o Senhor Delegado "reconheceram, expressamente, que a escrita da recorrente contém todos os elementos necessários ou úteis à apuração de seu lucro. E, implicitamente, reconheceram e aceitaram a veracidade das alegações da defesa da recorrente. Tais reconhecimentos, expressos ou implícitos, resultam, necessariamente, na resposta afirmativa aos quesitos formulados no item 12 da petição de defesa.



Acórdão nº 101-74.199

Em FACE DE TODO O EXPOSTO, a recorrente, reportando-se, ainda, à sua defesa, como integrante destas razões, espera e requer seja dado provimento a seu recurso, seja reformada, "IN TOTUM", a respeitável decisão recorrida e, conseqüentemente, seja julgado insubsistente o Auto de Infração e improcedente a ação fiscal".



É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Como se observa do Termo de Encerramento de Fiscalização em que se apoia a peça básica, a apelante teve sua escrita desclassificada sob a alegação de não manter escrituração contábil na forma da legislação comercial e fiscal, vez que:

a) não possuiria "o livro Diário para escrituração dos atos e operações da sua atividade, os quais modificam a situação patrimonial da mesma";

b) disporia "apenas de um livro copiador de balancetes mensais e balanço geral, lastreado em fichas".

Para subsidiar a desclassificação de escrita e a manutenção da exigência fiscal foi inovado o declarado no subitem 3.2.1. do Parecer Normativo nº 127/75, onde se declara ser vedada qualquer escrituração que não corresponda às determinações da lei, inclusive a escrituração das fichas unicamente em forma de RAZÃO.

Na verdade, parece que, no caso, as autoridades fiscais ficaram muito presas ao sistema tradicional de escrituração e apresentação do livro Diário, não deram adequada interpretação ao consignado no aludido subitem do Parecer Normativo - CST - nº 127/75 e não atentaram para as peculiaridades da escrita adotada pela recorrente.

Com efeito, o tradicional livro Diário, segundo o art. 59, § 1º, do Decreto-lei nº 486, de 05/03/69, poderá, quando "o comerciante empregar escrituração mecanizada", ser substituído por "fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente"; entendendo-se por "sistema mecanizado ou maquinizado aquele operado por meio de máquinas", e, compreendendo a expressão "fichas" os formulários contínuos, folhas soltas ou cartões, se

gundo se lê no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Portaria nº - DNRC - nº 5, de 13/12/73.

Dispõem, ainda, os artigos 2º, 9º, 11º e 12º, alínea "b", do Decreto nº 64.567, de 22/05/69, que regulamentou a matéria disciplinada pelo Decreto-lei nº 486/69, respectivamente:

"Art. 2º - A individualização da escrituração a que se refere o artigo 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração.
.....

"Art. 9º - No caso de escrituração mecanizada por fichas soltas ou avulsas estas serão numeradas tipograficamente e os termos de abertura e de encerramento serão apostos na primeira e última fichas de cada conjunto e todas as demais serão obrigatoriamente autenticadas com o sinete do órgão de registro do comércio.
.....

"Art. 11- Na escrituração por processos de fichas, o comerciante adotará livro próprio para inscrição do balanço, de balancete e demonstrativos dos resultados do exercício social, o qual será autenticado no órgão de registro do comércio.
.....

"Art. 12- omissis

a) omissis

b) nas fichas, a autenticação será aposta no anverso da primeira dobra de cada bloco, ou na primeira ficha de cada conjunto, mediante lançamento do respectivo termo, com declaração expressa da exatidão dos termos de abertura e do encerramento, bem como o número e a data da autenticação."

Quanto ao declarado no subitem 3.2.1 do Parecer Normativo - CST - 127/75, verifica-se que ele declara não atender à legislação comercial "a escrituração das fichas unicamente em forma de RAZÃO".

Ora, todos sabemos que a escrituração em forma de razão é sintética, não possui históricos, é feita por totais de débito e crédito e não atende aos requisitos de individualização.

e clareza.

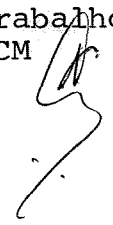
Por outro lado, o aludido subitem não impõe a desclassificação da escrita, dispõe, isto sim, que a escrituração das fichas sem obediência aos princípios da ordem cronológica, utilização total da ficha, espaços em branco, rasuras ou entrelinhas "torna a escrituração passível de desclassificação".

Se a torna apenas "passível de desclassificação", esta somente se imporá quando o sistema adotado, além de possibilitar a fraude, o Fisco, através dos testes de auditoria a que está habilitado a aplicar, demonstre ter ela ocorrido. Esta é a única conclusão consentânea com a jurisprudência administrativa e judiciária, inclusive objeto da Súmula nº 76, do T.F.R., onde se estatui:

"Em tema de imposto de renda a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita." (grifos da transcrição).

Finalmente, mister se faz atentar para o conjunto de elementos em que se apoia a escrituração da recorrente, a qual, como demonstraremos a seguir, atende a todos os requisitos da legislação comercial e fiscal.

A recorrente, como tivemos oportunidade de ver, em razão do convite que fizemos ao seu contador para que nos apresentasse os seus livros e sistemas de controle, além dos livros e controles que relacionou em sua peça impugnatória, ou seja:

- "a) Inventário
 - b) Apuração do Lucro Real;
 - c) Razão Auxiliar em ORTN;
 - d) Registro de Entrada de Mercadorias;
 - e) Registro de Saídas de Mercadorias;
 - f) Registro de Duplicatas
 - g) Registro de Inspeção do Trabalho;
 - h) Registro de Apuração do ICM
- 
- 

- i) Registro de Apuração do IPI;
- j) Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.

E mais:

- a) Caixa; (cadernetas de controle interno)
- b) Controles Bancários
- c) Plano de Contas;
- d) Registro de Empregados;
- e) Cardex ou Diário Auxiliar de Clientes;
- f) Registro de Obrigações;"

utiliza:

1º) Um conjunto de fichas analíticas, que substituem o livro Diário (tradicional), nos termos do art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 486/69, devidamente sinetadas (autenticadas) pela Junta Comercial de Pernambuco, numeradas tipograficamente e seguidamente, com termos de abertura e encerramento, por blocos. Tais blocos são diferenciados por fichas de tarjas coloridas em sua parte superior; as de tarja verde são as das contas que envolvem operações das contas patrimoniais ativas; as de tarja azul são as das contas patrimoniais passivas; as de tarja "laranja" são as das contas de resultados-despesas; as de tarja incolor são as das contas de resultados - receitas.

A escrituração das fichas analíticas é feita em ordem cronológica, com data das ocorrências, histórico completo código das contra-partidas, valor e saldo da conta, além do controle mecânico de cada ficha.

Esses lançamentos, como vimos por amostragem, quando adequadamente assentados, satisfazem todos os requisitos próprios da escrituração do Diário: data da operação: título de conta(s) de débito e crédito; histórico detalhado, com dados fundamentais: operação, número da nota fiscal, cheque, duplicata etc., valor da operação, em cruzeiros.

Note-se que os slips que dão suporte a esses lançamentos e que, como tivemos a oportunidade de observar pessoal-

mente, variam de cor, segundo se trate de debitar ou creditar o Caixa, ou ainda de movimento extracaixa, contém: data da operação, título da conta devedora, título da conta credora e histórico com todos os dados que identificam a operação e o valor em cruzeiros, anexando-lhe, ainda, o respectivo documento, no caso de Duplicatas de Fornecedores, Recibos, Documentos Bancários etc. Os documentos que não são anexados ficam arquivados em pastas suspensas e por assunto.

Finalmente verificamos que as fichas analíticas, além da numeração seqüencial de autenticação, possuem outro número específico correspondente a conta de segundo grau a que pertencem, também em ordem seqüencial; trazem estampado, ainda, o nome da conta analítica, o nome da conta sintética ou coletiva em que se agrupam e o código da conta no plano de contas.

Portanto essa escrituração é completa e retrata e registra todos os atos e operações segundo as normas, padrões e princípios geralmente aceitos, sem rasura ou emenda, sem omissão, com clareza, asseio, precisão e pontualidade, em livros e documentos adequados, de modo a demonstrar, a qualquer momento, a veracidade dos lançamentos e registros, a provar o lucro real, as mutações patrimoniais, os resultados, as receitas e as despesas.

Não há, deste modo, como equiparar este sistema ao aventado no Parecer Normativo 127/75.

2º) Um conjunto de fichas sintéticas, de tarja vermelha, também numeradas e autênticas pela Junta Comercial, escrituradas em forma de Razão (sintético) e utilizadas como tal, em substituição ao tradicional livro razão. Estas fichas, ainda trazem o nome da conta sintética, o número da conta coletiva no plano de contas e a numeração própria, a exemplo do que ocorre com as contas analíticas, e consignam; pequeno histórico, data, total do débito e crédito do dia e saldo, bem como um controle mecânico da ficha (representado pelo saldo adicionado do próprio número referente ao plano de contas).



3º) Um livro Diário, devidamente numerado e autenticado pela Junta Comercial, com as folhas numeradas e autenticadas e ainda com o termo de abertura e encerramento.

Neste livro são copiados os balancetes mensais, indicando-se o saldo do último dia do mês, de todas fichas sintéticas (Razão) e em anexos também das fichas analíticas que serviram de diário, bem como os balanços, demonstrações financeiras e respectivos anexos.

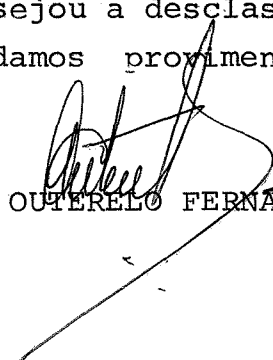
O conjunto de fichas analíticas (registrando todos os fatos diariamente, em forma individualizada, como se faz no livro Diário a que efetiva e legalmente se destinam a substituir), fichas sintéticas (escrituradas em forma reduzida, mas também diariamente recolhendo os dados das fichas analíticas, em forma de razão, a que substituem) e o livro de balancetes e balanços (onde são transcritos sob a forma de contas devidamente codificadas, mensalmente, os dados daquelas fichas — analíticas e sintéticas e os balanços e demais demonstrações financeiras) todos com termo de abertura e encerramento, numeradas seqüencialmente e sinetados pela Junta Comercial, acompanhados dos demais livros auxiliares registrados (registro de Inventário, Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Duplicatas): impossibilitam qualquer alteração posterior dos dados, dão segurança e tornam confiável o sistema, tendo, ainda, o mérito de aliar a facilidade do exame contábil-fiscal.

Concluindo, entendemos que o sistema adotado pela recorrente, além de não contrariar a legislação comercial, dado que, após sistematizar os lançamentos, mantém a ordem cronológica e a utilização das fichas somente tem lugar quando esgotada a anterior, não há espaços em branco etc., atende a legislação fiscal e, principalmente, em razão da sua sistemática de classificação, muito facilitará qualquer auditoria contábil-fiscal.

Finalmente; por um lado, a própria Fiscalização lealmente admite a excelência do processo e não acusou a autuada de qualquer irregularidade material; por outro, a autuada nunca

tinha sido advertida anteriormente e já computarizou sua contabilidade.

Ante o exposto, entendemos que a irregularidade meramente formal que ensejou a desclassificação de escrita não procede, motivo por que damos provimento ao recurso.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ



- PRESIDENTE E RELATOR