



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10735.002478/2002-11
Recurso nº. : 142.230 – EX OFFICIO
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1999
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA – MG.
Interessada : BELCOSA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.
Sessão de : 06 de julho de 2005
Acórdão nº. : 101-95.063

RECURSO “EX OFFICIO” – IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO – Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Eventuais e pretensas irregularidades formais, genéricas apontadas na peça básica, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso “ex officio” interposto pela 1ª TURMA - DRJ em JUIZ DE FORA - MG.

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

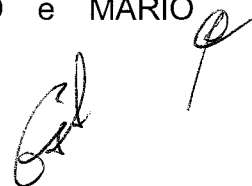

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2005

PROCESSO Nº. : 10735.002478/2002-11
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.063

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



PROCESSO Nº. : 10735.002478/2002-11
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.063

Recurso nº. : 142.230 – EX OFFICIO
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA – MG.

RELATÓRIO

Recorre de ofício a este Colegiado a Egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG, contra a decisão proferida no Acórdão nº 4.215, de 15/08/2003 (fls. 235/244), que julgou improcedente o crédito tributário consubstanciado nos autos de Infração de IRPJ, fls. 111 e CSLL, fls. 116.

A irregularidade constatada pela fiscalização ensejou o arbitramento do lucro em relação aos trimestres do ano-calendário de 1998, tendo em vista que a escrituração mantida pelo sujeito passivo era imprestável para determinação do lucro real, em virtude dos erros e falhas descritos no Termo de Verificação Fiscal.

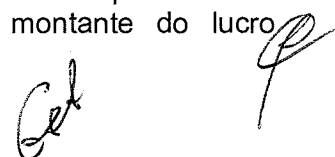
Em síntese, a autoridade atuante consignou no citado Termo Fiscal que:

“1 – o livro Diário apresentado pela contribuinte está escriturado na forma de Razão, prática não aceita e rechaçada pela administração do imposto, inclusive já tendo sido objeto de reiterada jurisprudência e tratada no PN CST n. 127/75;

2 – verificada tal impropriedade, solicitou a fiscalização, mediante a intimação de 03/05/2002 (fl. 72), a reprodução da escrituração ou esclarecimento por escrito de fator impeditivo da reconstituição; em 17/5/2002, nos termos da reintimação de fl. 73, houve a requisição de livro Diário auxiliar ao livro Diário geral, a fim de que se pudesse alternativamente proceder ao acompanhamento das operações do estabelecimento, todavia, nenhuma dessas solicitações foi atendida pela fiscalizada;

3 – sob o aspecto fiscal, pela deficiência apresentada, a convicção formada da auditoria realizada é a da imprestabilidade da escrituração para a aferição e quantificação do lucro real, restando, com base no art. 47, I e II, da Lei n. 8.981/95, aplicar o arbitramento do lucro para os períodos do ano-calendário de 1998;

4 – o ajuste positivo na avaliação de investimento pelo método de patrimônio líquido deve compor o montante do lucro



PROCESSO Nº. : 10735.002478/2002-11
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.063

arbitrado, conforme disposição do inciso II do art. 27 da Lei n. 9.430/96.”

O interessado apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 60/73, com a juntada dos documentos de fls. 126/159.

Ao apreciar a matéria, a turma de julgamento decidiu pela improcedência do lançamento, conforme o aresto acima citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

“Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA A DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. A escrituração do Diário por contas, assemelhado a um livro Razão, por si, ausentes outras falhas ou erros nos demais livros e documentos da empresa, que pudessem indicar a imprestabilidade de sua escrita, não é determinante para o arbitramento do lucro.

Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1999

INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. Princípio de causa e efeito que se impõe ao lançamento reflexo a mesma sorte do lançamento principal.

Lançamento Improcedente”

Nos termos da legislação em vigor, a turma de julgamento *a quo* recorreu de ofício a este Conselho.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

Recurso assente em lei (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

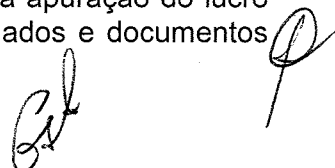
Como se depreende do relatório, tratam os presentes autos, de recurso de ofício interposto pela egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz dE Fora - MG, contra a decisão proferida no Acórdão nº 4.215, de 15/08/2003, que cancelou a exigência tributária constituída contra a interessada.

Entendeu a digna autoridade autuante que o livro Diário apresentado pela interessada, de acordo com as cópias juntadas aos autos, foi preenchido no mesmo sistema utilizado para a elaboração do livro Razão, o que tornaria o mesmo deficiente e imprestável para a apuração do lucro real.

De forma oposta, a turma de julgamento de primeiro grau considerou inapta a ação fiscal, conforme excerto extraído do voto condutor abaixo transcrito:

“Alcunhar de deficiente livro Diário, talhado com fulcro na adequação de sistematização eletrônica dos lançamentos contábeis, sem o necessário aprofundamento aos demais componentes de registro da contabilidade da atuada, desclassificando toda a sua escrita, com o fito de arbitramento, é exercício que não encontra amparo na legislação vigente nem no seio administrativo, como já demonstrado pelos diversos Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes trazidos pela impugnante.

Não se notou nos autos quaisquer outras manifestações da fiscalização acerca de lacunas na escrituração da contribuinte, tampouco procurou demonstrar que aqueles registros, feitos da forma como o foram, comprometeriam a apuração do lucro real no ano-calendário de 1998, pois os dados e documentos



existentes, salvo melhor juízo, poderiam subsidiar a apuração do lucro.

Dado o todo exposto, é de se afastar o arbitramento realizado e, em conseqüência, considerar improcedente o lançamento.”

Sobre o assunto, a Administração Tributária se manifestou por meio do Parecer Normativo CST nº 347, de 08/10/1970:

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

O Conselho Federal de Contabilidade editou em 30/12/1983, a Norma Contábil NBC T 2.1, estabelecendo as formalidades a serem observadas em relação à escrituração contábil, conforme abaixo:

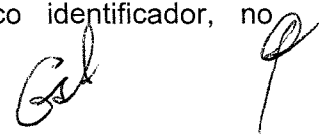
2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no



"Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no "Diário", completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

2.1.5 – O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

Com relação à escrituração contábil, as normas legais determinam que deve ser mantida em registros permanentes com obediência dos preceitos da legislação comercial e da Lei nº 6.404/76 e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Do Termo de Verificação conclui-se que a o arbitramento foi motivado pela forma adotada na escrituração utilizada pela contribuinte. Pois bem, deve-se ressaltar que existem diversos métodos de escrituração, quais sejam: a) método das partidas simples; b) método das partidas mistas; e c) método das partidas dobradas.

Os dois primeiros métodos são de uso restrito a raras situações. Já o terceiro – o método das partidas dobradas – é o método universalmente aceito e utilizado.

Este método pressupõe que, no registro dos fatos administrativos, a cada débito, em uma ou mais contas, de determinado valor, corresponderá um crédito de igual valor, em uma ou mais contas. Em conseqüência, no método das partidas dobradas, o registro de um fato administrativo exige a movimentação de, no mínimo, duas contas. Por esta razão, o somatório dos valores creditados, em todas as contas, a qualquer época, será sempre igual aos valores debitados.

O lançamento em duplicidade, um débito e um crédito, sempre de mesmo valor, dá uma garantia relativa de que estes foram efetuados corretamente. Já, a escrituração pelo método das partidas dobradas – que é utilizado pela recorrente – baseia-se no princípio de que todo o crédito que é lançado numa conta faz surgir outra ou outras contas em que é registrada a mesma importância a débito. Assim, não há devedor sem credor, ou ainda, para cada débito existe um ou mais créditos de igual valor e vice-versa.

Por outro lado, são chamadas fórmulas de escrituração as diversas maneiras de utilizar o lançamento e/ou partidas, de acordo com os fatos ocorridos e para o registro dos mesmos. As fórmulas dividem-se em: primeira, segunda, terceira e quarta fórmulas.

A primeira fórmula é usada para os lançamentos simples em que se usa uma conta devedora em contrapartida com outra conta credora. É a partida contábil em sua fórmula mais simples. Os lançamentos contábeis de segunda, terceira e quarta fórmulas são chamados de lançamentos complexos ou partidas complexas. Servem para agrupar diversos lançamentos de primeira fórmula. Nos lançamentos de segunda fórmula, encontramos uma única conta devedora em contrapartida com diversas contas credoras. Nos lançamentos de terceira fórmula, temos diversas contas devedoras em contrapartida com uma única conta credora.

Por seu turno, a quarta fórmula abrange diversas contas no débito em contrapartida com diversas contas no crédito. Pode-se dizer que representa vários lançamentos de primeira fórmula.

É bem verdade que a escrituração dos livros auxiliares é obrigatória para o caso de a contribuinte não possuir livro Razão e encontrando-se o livro Diário escriturado em partidas mensais. A legislação é muito clara a esse respeito, determinado a desclassificação da escrituração da empresa e procedendo ao arbitramento dos lucros.

Também a existência de vícios (quando irreparáveis) na escrituração contábil torna imprestável a mesma para a apuração do lucro real. Esses foram os motivos que levaram ao arbitramento dos lucros da recorrente.

De acordo com a publicação da Secretaria da Receita Federal – “Perguntas e Respostas” – questão nº 681 - as hipóteses de arbitramento do lucro previstas na legislação tributária são as seguintes (artigo 530 do RIR/99):

1. a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a. identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - b. determinar o lucro real;
2. o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não manter escrituração contábil regular;
3. o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;
4. o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;
5. o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
6. o contribuinte não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

Analisado o texto transcrito, tem-se que a autorização para o arbitramento determinada pela norma legal está condicionada a irregularidade material insanável que revele a ocorrência de vícios, erros, deficiências ou evidentes indícios de fraude capazes de tornar imprestável a escrituração para determinar o lucro real.

De tudo o que se viu até aqui, pode-se afirmar que o contribuinte tem a possibilidade de adotar critério de escrituração de livre escolha, desde que seja identificável a transação, a localização dos documentos comprobatórios e, por conseguinte, dos lançamentos envolvidos, quais sejam, dos valores a débito e a crédito.

Do exame dos livros anexados aos autos, é fácil perceber que a escrituração utilizada pela recorrente, não se pode dizer que seja das mais claras possíveis, daquelas que possibilitam de forma rápida e direta, a visualização das partidas e contrapartidas, porém, possui os elementos indispensáveis para se aceitar como regular, tendo em vista que, com o respectivo documento que originou o registro contábil, pode-se afirmar com certeza de que os lançamentos possuem as partidas e contrapartidas exigidas pelas normas contábeis, ou seja, à vista dos documentos que ensejaram os registros contábeis, é possível a conferência da exatidão dos lançamentos. Não se pode dizer que o sistema seja dos mais acessíveis, mas o procedimento de registro e controle contábil adotado não invalida o sistema de escrituração.

No caso dos autos, a desclassificação da escrita ocorreu em razão da autoridade fiscal entender que não constam dos lançamentos as indicações das contrapartidas em cada um dos registros contábeis, não sendo possível a identificação das contas envolvidas.

Pode-se afirmar que, nem a legislação comercial ou fiscal, nem as normas complementares pertinentes mencionam em nenhum momento que a

indicação da contrapartida corresponde a elemento indispensável para o registro dos lançamentos contábeis.

Não se pode olvidar que a expressão “contabilidade” é muito mais abrangente que a simples escrituração dos livros Diário e Razão, isso porque também compõe o sistema contábil os demais procedimentos e controles que caracterizam todo o ambiente geográfico-documental ali inserido, além da rotina contábil adotada por uma entidade. Sua abrangência compreende todos os livros e documentos que compõem o conjunto das peças onde são demonstradas as operações realizadas pela pessoa jurídica.

O ilustre professor Hilário Franco caracteriza a contabilidade como sendo a ciência que estuda e controla o patrimônio. Diz que o patrimônio é controlado mediante o registro, ou seja, os fatos contábeis são anotados através dos lançamentos, possibilitando, desta forma, a demonstração expositiva através das demonstrações financeiras e sua conseqüente análise. Temos, assim, informações sobre a variação da composição de bens, direitos e obrigações, e detalhes sobre a formação do lucro ou prejuízo apurado no período.

Podemos dizer então, em outras palavras, que a contabilidade é um método universal utilizado para registrar todas as transações de uma empresa, que possam ser expressas em termos monetários. A universalidade do método é de fundamental importância para possibilitar a interpretação uniforme das demonstrações de qualquer empresa. Por isso o sistema contábil não se limita simplesmente a simples escrituração, mas sim de todos os demais controles e documentos que possibilitem o exame dos registros como um todo.

O sistema contábil de uma empresa deve ser constituído de uma estrutura que atenda a todos os requisitos inseridos nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, cujo resultado deve ser a correta demonstração do patrimônio da entidade, com o registro de todas as suas transformações e apuração das causas que resultem em

modificações no resultado do período e que possibilite o exame de todos os registros nele inseridos.

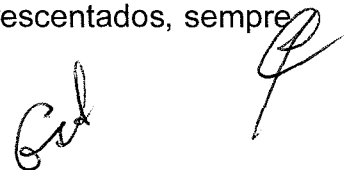
Conforme Romeu Renato Renck, "a regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente."

Do exame detalhado das cópias do livro Diário, constantes nos autos, conclui-se que a contribuinte efetuou a escrituração diariamente, e que os lançamentos foram registrados também diariamente, encontrando-se devidamente individualizados. Tal fato é inegável, pois, conforme vislumbra-se das cópias dos livros Diário e Razão, são os mesmos claros e irrefutáveis.

Diante disso, não pode ser aceito como motivo do arbitramento a escrituração irregular do livro Diário, principalmente pelo fato de que não restou caracterizada a existência de vícios e/ou erros insanáveis que tornassem imprestável a escrituração da recorrente.

Como é cediço, a desclassificação de escrita com o conseqüente arbitramento de lucros é uma salvaguarda do crédito tributário cujo exercício somente se justifica em caso extremo quando a contaminação seja de tal monta que inviabilize a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

A jurisprudência administrativa e a judicial é pacífica no sentido de somente aceitar a desclassificação da escrita quando as deficiências apresentadas na escrituração sejam de tal monta que as tornam insanáveis, apesar dos esforços envidados pela fiscalização para o seu aproveitamento. Aos acórdãos citados e transcritos pela defesa inúmeros outros podem ser acrescentados, sempre nessa direção.



O arbitramento somente pode ser acolhido quando as falhas e vícios encontrados e devidamente demonstrado pela fiscalização, levam à imprestabilidade do conjunto da escrituração é que podem determinar a desclassificação da escrita. Dúvidas pontuais, mormente as relacionadas aos lançamentos contábeis, bem como a forma utilizada pela o registro das operações, mas que não resulte devidamente caracterizada as irregularidades, não podem produzir tal efeito, ainda mais quando a legislação oferece ao fisco as ferramentas das presunções legais aplicáveis a certos eventos verificados nessas contas.

Ressalte-se ainda, que não foram apurados quaisquer indícios de omissão de receitas ou mesmo a prática de quaisquer outras irregularidades, denotando que a ação fiscal deixou de aprofundar a um patamar seguro as investigações que fosse suficiente a dar guarida a sua pretensão, limitando-se a optar pela via extrema do arbitramento do lucro que deve ser afastado.

Entendo que, se por um lado, não pode o julgador louvar-se em simples afirmações sem a menor prova de qualquer das partes, mormente quando se trata de caso de graves conseqüências, como é a desclassificação de escrita; por outro caberia ao Fisco provar o efetivo prejuízo, o que no caso não ocorreu.

Como visto, a decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 2005


PAULO ROBERTO CORTEZ

