



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

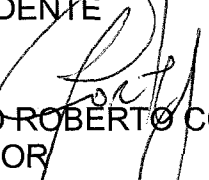
Processo nº. : 10880.007266/2002-49
Recurso nº. : 131.900
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs: 1992 a 1994
Recorrente : BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS
Recorrida : 10ª TURMA DA DRJ EM SÃO PAULO – SP. - I
Sessão de : 18 de maio de 2005
Acórdão nº. : 101-94.972

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 voluntário interposto por BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS.

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


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005

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. : 10880.007266/2002-49
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.972

RECURSO Nº. : 131.900
RECORRENTE: BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS

RELATÓRIO

BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 162/1929, do Acórdão nº 00.436, de 26/02/2002 (fls. 123/152), prolatado pela 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos seguintes autos de Infração: IRPJ, fls. 38; PIS, fls. 52; IRFONTE, fls. 69; e Contribuição Social, fls. 80.

O lançamento de ofício foi procedido em razão do arbitramento dos lucros pela desclassificação da escrituração contábil pelo fato de que nos livros comerciais obrigatórios e auxiliares não constam as indicações das contrapartidas em cada lançamento contábil. Além disso, as contas como “caixa”, “bancos”, e “contas a pagar” encontram-se condensadas nos livros Diário e Razão.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 88/340.

A 10ª Turma de Julgamento/DRJ-SPO, decidiu pela procedência parcial do lançamento, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

“IRPJ

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994

ARBITRAMENTO DE LUCRO. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. A falta de registro de contrapartida dos lançamentos contábeis implica a desclassificação da escrita e, conseqüente, arbitramento do lucro.

PEDIDO DE PERÍCIA. O exame dos aspectos tributários dos fatos registrados pela interessada, que afetem o lucro real, é de competência exclusiva da Fiscalização,

descabendo realização de perícia no que se refere à desclassificação da escrita.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS. Excluem-se da base de cálculo do lucro arbitrado as devoluções de vendas comprovadas.

IMPOSTO DECLARADO. Deduz-se do cálculo do IRPJ sobre o lucro arbitrado, o valor do IRPJ declarado.

RECEITAS FINANCEIRAS. A partir de 01/01/93, somente se incluem na apuração do lucro arbitrado as receitas financeiras líquidas positivas, ou seja, apenas naquilo que superarem as despesas financeiras.

GANHO DE CAPITAL. A partir de 02/01/93, na forma de tributação pelo lucro arbitrado, tributam-se em separado os ganhos de capital, deduzidos os custos comprovados.

SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA. Por falta de expressa previsão legal, exclui-se da tributação, pelo lucro arbitrado, o saldo credor de Correção Monetária apurado em balanço.

VARIAÇÃO DE ESTOQUES. Exclui-se da apuração do lucro arbitrado a variação de estoques por tratar-se de componente afeto aos custos.

JUROS ATIVOS. O registro de juros ativos entre unidades do mesmo sujeito passivo não tem reflexos no saldo da conta sintética de receitas financeiras.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPJ. Exonera-se a multa por atraso na entrega da DIRPJ à vista da comprovação da entrega efetuada no respectivo prazo de prorrogação.

AUTOS REFLEXOS. A procedência parcial do lançamento de IRPJ implica a procedência também parcial dos lançamentos decorrentes de PIS, IR-Fonte e Contribuição Social, deduzindo-se de tais exigências os valores já recolhidos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 15/04/02 (fls. 162), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que contratou uma empresa de renome internacional, a KPMG para realizar auditoria das suas demonstrações financeiras, apesar de inexistir qualquer obrigação legal para tanto. Tomou essa atitude porque visava construir uma imagem junto ao público investidor de seriedade administrativa e transparência de seus demonstrativos financeiros;
- b) que referida empresa de auditoria independente não constatou qualquer irregularidade em sua escrita contábil;
- c) que adotou durante todo o período, desde antes de 1988 até meados de 1994, exatamente o mesmo tipo de procedimento no que diz respeito ao registro dos lançamentos na sua contabilidade;
- d) que, de longa data a jurisprudência, tanto dos tribunais judiciais quanto do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, já firmou o preceito fundamental de que o abandono da escrita onde se apura o lucro líquido e o lucro real, para ser arbitrado o lucro tributável, somente é cabível nos casos em que as irregularidades nela encontradas sejam de tal monta que impossibilitem a determinação do lucro real;
- e) que, quando sejam encontradas irregularidades que não impeçam a apuração do lucro real, somente cabem as exigências fiscais que em cada caso incidam especificamente sobre tais irregularidades, seja a título de imposto, seja a título de penalidade;
- f) que, para justificar melhor a sua maneira de proceder, consultou a empresa Price HaterhouseCoopers, formulando alguns quesitos a respeito da matéria sub judice, cuja resposta informa o seguinte: - o sistema utilizado permite a identificação das contas envolvidas nos lançamentos contábeis, da data e da localização dos documentos comprobatórios; - as contrapartidas encontram-se identificadas mediante aposição do carimbo indicativo das contas a serem debitadas e creditadas, nos próprios documentos que deram origem aos lançamentos contábeis; - a contabilidade atende às normas contábeis e aos princípios fundamentais de contabilidade; - a contabilidade permite a apuração do lucro real; - o sistema utilizado pela recorrente para identificar as contas de lançamentos a débito e a crédito é de uso geral entre as empresas;
- g) que isso já é suficiente para demonstrar a infundada alegação fiscal, uma vez que os lançamentos contábeis identificam os documentos, inclusive sua localização, e nestes constam as contas onde eles estão lançados, a débito e a crédito. Isto também demonstra que é inverídica a alegação constante no

acórdão recorrido de que *“não se discute que a contrapartida de cada lançamento contábil não é indicada no período analisado”* e que *“esse fato já foi expressamente reconhecido pela impugnante”*;

- h) que, ao contrário do que afirma a fiscalização, havia um sistema de identificação da contrapartida de cada lançamento, em perfeita ordem e de fácil acesso a manuseio;
- i) que, como atesta a PriceWaterhouseCoopers, sempre tomou cuidado de apor aos documentos de suporte dos lançamentos contábeis um carimbo com indicação das respectivas contas de débito e crédito, mantendo estes em perfeita ordem cronológica e de seqüência dos registros contábeis, de maneira a permitir seu fácil manuseio não apenas pela fiscalização, usuária eventual e remota das informações contábeis, mas dos próprios órgãos gerenciais da empresa;
- j) que o Auditor-fiscal ficou na cômoda posição de não se dar ao trabalho de compulsar os documentos de suporte dos lançamentos, os quais são de fácil acesso e fácil compreensão e lhe dão tanta informação sobre as contas lançadas a débito e a crédito quanto ele teria através de uma referência à conta de contrapartida que constasse de cada lançamento em uma determinada conta;
- k) que, não encontrando no próprio lançamento contábil a conta de contrapartida, caberia ao agente fiscal aprofundar sua ação através da verificação, pelos documentos referidos nesse mesmo registro contábil, de qual conta recebeu a contrapartida, ao invés de dizer que a contabilidade não permite identificar a relação entre os lançamentos e não é prestável à apuração do lucro real;
- l) que nos dizeres do Regulamento do Imposto de Renda, somente se admite o arbitramento quando as falhas acaso existentes forem de molde a tornar a escrituração imprestável para determinar o lucro real, o que não é o caso dos autos;
- m) que o Termo de Verificação não é muito claro e explícito quando cita que algumas contas estariam condensadas nos livros Diário e Razão, ou mencionando que o livro Diário foi escriturado com lançamentos mensais de forma reduzida, ou passando do item anterior a este sem maior lógica de exposição;
- n) que o acórdão recorrido também não aborda com clareza este item do auto de infração, limitando-se a citar o parágrafo único do art. 205 do RIR/94, o qual prescreve que *“a escrituração deverá ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações”*;
- o) que não fazia os lançamentos de forma resumida e totalizados, e a PriceWaterhouseCoopers atesta que os

lançamentos no Diário e Razão foram efetuados individualizada e diariamente. Também atesta que o lançamento composto de mais de um documento teve identificadora, no próprio histórico contábil, a referência à documentação de suporte;

- p) que, para melhor visualização, juntou aos autos um exemplo de seu procedimento de lançamentos contábeis, relativos ao dia 28/04/1992 (docs. 13 a 19 da impugnação), pelo que se nota: - há lançamentos individualizados e diários; - um mesmo lançamento a crédito de receita de venda de um produto pode englobar todos os documentos de vendas desse produto na mesma data; - um mesmo lançamento a débito de um mesmo cliente pode englobar todas as compras feitas por ele na mesma data; - o programa fornece uma "crítica de lançamentos", pela qual se pode verificar o total dos créditos de receitas do dia e o total dos correspondentes lançamentos em contrapartida, nesse mesmo dia, a débito de cada cliente (doc. 13 da impugnação); a mesma crítica pode ser extraída com relação aos movimentos de outras naturezas na mesma data; - no Diário estão registrados os créditos e os débitos individualizadamente, e totalizado o movimento do dia (docs. 14 a 19 da impugnação);
- q) que o procedimento não violenta o disposto nos art. 204 do RIR/94 e seu correspondente art. 160 do RIR/80, assim como não contraria qualquer outra exigência legal ou regulamentar que seja pertinente, porque não ocorre na contabilidade da recorrente o registro no Diário simplesmente do total das receitas de venda de um determinado produto no mês, ou dos totais de outras contas, situação em que legalmente seria necessário o registro individualizado em livros auxiliares. Na contabilidade da recorrente, a individualização é feita diariamente no próprio Diário;
- r) que a fiscalização, ao invés de concentrar-se no cerne da questão e indicar qual seria o vício insanável existente na escrituração contábil da recorrente e o correspondente dispositivo legal que supostamente teria sido infringido, utilizou-se de alegações totalmente improcedentes;
- s) que o agravamento de coeficientes com base em portaria do Ministro da Fazenda é inválido, conforme pacífica jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes;
- t) que não havia nenhuma previsão legal dispondo sobre a inclusão, no cálculo do lucro arbitrado, de valores correspondentes aos resultados não operacionais, como também não havia nenhuma determinação prevendo que as receitas financeiras deveriam integrar a base de cálculo do lucro arbitrado. Desse modo, por completa falta de amparo

legal, devem as receitas financeiras ser excluídas do cálculo do lucro arbitrado de 1992;

- u) que, nos anos-calendário de 1993 e 1994, a Portaria MF 524/93, passou a prever que os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas entre receitas de vendas de mercadorias e serviços deveriam integrar o cálculo do lucro arbitrado;
- v) que, mesmo diante do que passou a prever essa portaria, as receitas financeiras não podem ser incluídas no cálculo do arbitramento, pois não há nenhuma base legal a suportar a norma regulamentar, e, como se sabe, a instituição de tributo depende sempre de lei para ser validamente exigida. Além disso, as receitas financeiras não se enquadram no conceito de "resultado positivo" de que trata a portaria. Portanto, não devem ser incluídas no cálculo do lucro arbitrado de 1993 e 1994;
- w) que, nos períodos abrangidos pela autuação, estava vigente para a cobrança do PIS, a sistemática da Lei Complementar n. 07/70, a qual previa expressamente que a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao mês da realização do fato gerador, devendo a exigência fiscal correspondente ser cancelada.

Esta Câmara, ao apreciar a matéria, em sessão de 14/05/2003, decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em perícia, nos termos da Resolução nº 101-02.400, para que se verificada da imprestabilidade ou não da escrituração contábil da recorrente, de acordo com as normas contábeis vigentes e a legislação pertinente.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de auto de infração lavrado em decorrência do arbitramento dos lucros nos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, pela desclassificação da escrituração contábil, conforme Termo de Verificação abaixo resumido:

“Foi constatado que os livros contábeis obrigatórios e auxiliares (Livro Diário, Razão, Razões e Diários Auxiliares), não constam as indicações das contrapartidas em cada lançamento contábil, sendo impossível a identificação das contas envolvidas;

contas como “caixa”, “bancos” e “contas a pagar”, encontram-se condensadas nos livros Diários e Razão.

Do exame da escrituração contábil da empresa, esta fiscalização constatou, outrossim, que o livro Diário foi escriturado com lançamentos mensais e de forma resumida.

Ficou constatado, assim, que, no tocante à indicação de contrapartidas de lançamentos e descrição que permite sua perfeita identificação, a escrituração não apresentou as formalidades decorrentes das normas contábeis recomendadas.

(...)

Consoante dispõe o art. 62 da Lei nº 8.383/91, ao dar nova redação ao art. 14 da Lei nº 8.218/91, a tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livros ou fichas utilizadas para resumir e totalizar por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário (livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação, sob pena de, não o fazendo, terem seus lucros arbitrados. Referido dispositivo foi reproduzido no art. 205 e seus parágrafos do RIR/94.

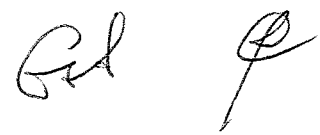
Tendo em vista que as deficiências constatadas ensejam o arbitramento do lucro, nos termos dos arts. 399, IV-RIR/80 e arts. 203 a 205, c/c arts. 538 e 539, II e VII do RIR/94 e, após tentativas infrutíferas de identificar os lançamentos, esta fiscalização intimou o contribuinte a sanar tais irregularidades, mediante a re-escrituração de sua escrita contábil (anos-calendário de 1992, 1993 e período compreendido entre janeiro e julho de 1994), conforme Termo de Constatação e de Intimação lavrado em 25/04/97, não tendo o contribuinte cumprido referida intimação.”

A decisão de primeira instância, ao apreciar a matéria, reduziu em parte o lançamento, tendo excluído do mesmo algumas parcelas indevidamente adicionadas pela fiscalização como sendo base de cálculo para a apuração do lucro arbitrado.

Na presente instância, a contribuinte retorna aos autos inconformada com a manutenção do arbitramento, argumentando que inexistem as irregularidades informadas no auto de infração, pois o sistema contábil utilizado, permite a identificação das contas envolvidas nos lançamentos contábeis, bem como da data e da localização dos documentos comprobatórios, sendo que as contrapartidas encontram-se identificadas mediante aposição do carimbo indicativo das contas a serem debitadas e creditadas, nos próprios documentos que deram origem aos lançamentos contábeis.

Afirma que a sua contabilidade atende às normas contábeis e aos princípios fundamentais de contabilidade, permitindo a apuração do lucro real de acordo com os parâmetros legais, pois o sistema utilizado para identificar as contas de lançamentos a débito e a crédito é de uso geral entre as empresas. Além disso, os lançamentos contábeis identificam os respectivos documentos, inclusive sua localização, e nestes são identificadas as contas onde eles estão lançados, a débito e a crédito.

No processo administrativo fiscal deve sempre prevalecer o princípio da verdade material, pois aí se procura identificar se efetivamente ocorreu

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gid' and the other a stylized 'P'.

ou não o fato gerador, ou seja, o crédito tributário formalizado deve corresponder rigorosamente, à subsunção do fato concreto na respectiva hipótese de incidência. É a chamada exatidão legal do tributo.

Diante disso, este Colegiado resolveu baixar o processo em diligência para que fossem esclarecidos pontos ainda obscuros para perfeita apreciação dos fatos em discussão.

A diligência levada a efeito pela fiscalização por determinação da DRJ em São Paulo – SP, respondeu a todos os quesitos propostos na resolução. Porém, na presente instância permanecem algumas dúvidas de natureza eminentemente técnicas, as quais precisam ser esclarecidas para que se possa enfrentar o julgamento. Para exemplificar, consta do Termo de Diligência que: “Não há como identificar, apenas pela análise do valor, a contrapartida “a débito” do lançamento no valor de 100,00, pois que há dois lançamentos a débito de mesmo valor naquele dia. Sequer é possível, pela escrituração contábil, saber se um dado lançamento contém dois créditos para um débito (ou dois débitos para um crédito) ou se se trata de lançamento simples (um débito para um crédito), posto não haver indicação das contrapartidas. Não há, outrossim, como identificar a correlação existente (ou não) entre lançamentos a débito e a crédito, como no exemplo abaixo (valores fictícios), onde a coincidência de valores apenas induziria a erro:

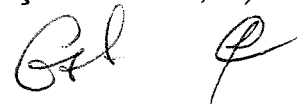
1) Débito:	100,00
Débito:	50,00
Crédito:	150,00

ou

2) Débito:	150,00
Crédito:	50,00
Crédito:	25,00
Crédito:	75,00

Informa ainda o diligenciante que:

“não há correlação entre os 50,00 debitados no lançamento (1) e os 50,00 creditados no lançamento (2), embora tenham sido registrados no mesmo dia e com o mesmo valor (da mesma forma, em relação aos 150,00).



Admitir tal tipo de escrituração seria o mesmo que reduzir a auditoria a práticas advinhatórias.

Numa situação como a acima descrita – bastante comum, aliás – tanto o Diário, como o Razão tornam-se inúteis, o que, associado ao fato de não haver Livros Auxiliares até Julho/94, torna impossível a auditoria.

O mais grave é que a sistemática adotada permite que se oculte a ocorrência hipotética de “diluição” de débitos que não tenham como contrapartidas créditos no mesmo valor, dado que não existe correlação, demonstrada nos Livros, entre ambos.

A soma de débitos e créditos se iguala, mas não há correlação entre eles. Da mesma forma, a sistemática adotada possibilita que se oculte, por falta de clareza, a existência (hipotética) de débitos (e créditos concomitantes e de mesmo valor) isolados (sem contrapartida) ou débitos correspondendo a créditos de natureza completamente distintas, sem suporte documental. Por isso, a mera coincidência de totais a débito e totais a crédito não assegura a idoneidade da escrituração, dado o caráter obscurante da mesma, sendo esse, exatamente, o alcance da afirmação constante do Termo de Verificação à fl. 210, ao dispor que “a falta de indicação das contrapartidas de cada lançamento transformou a escrituração contábil em um conjunto de débitos e créditos que, embora de valores totais coincidentes, não permitem identificar qualquer relação entre si (assim, por exemplo, se uma modificação de situação do circulante estaria ligada a uma modificação no exigível ou no ativo permanente)”.

A respeito do 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 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 individuação, 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 consequência, 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.

Vimos de um lado, que a autoridade autuante procedeu à desclassificação da escrita pelo fato da inexistência de livros auxiliares obrigatórios em decorrência dos lançamentos terem sido realizados em partidas mensais, de forma englobada. Também considerou a fiscalização, que a contabilidade da



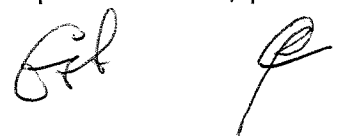
empresa possuía erros que não possibilitavam a apuração do lucro real, em razão do fato de os lançamentos contábeis não indicarem a contrapartida realizada.

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;
1. 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 mantiver escrituração contábil regular;
2. o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;
3. 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;
4. 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;
5. o contribuinte não mantiver 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

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is more stylized and appears to be 'Gil', while the second is a simpler, more fluid signature.

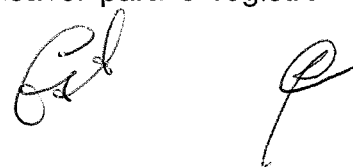
consequente, dos lançamentos envolvidos, quais sejam, dos valores a débito e a crédito.

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 visualizar as partidas e contrapartidas dos lançamentos, ou seja, à vista do respectivo documento, no qual consta os códigos das contas debitadas e creditadas, 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.

A rotina contábil utilizada pela contribuinte prevê a vinculação de um documento contábil para cada transação registrada no livro Diário. Esse sistema utilizado exige a localização do correspondente documento comprobatório e, por conseguinte, a identificação de sua classificação contábil, uma vez que a mesma é evidenciada por meio de aposição de carimbo no próprio documento, discriminando cada uma das contas utilizadas a débito(s) e a crédito(s), ou ainda, por meio do uso de relatório analítico e manual de lançamentos contábeis.

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, sendo impossível 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.



Com respeito à afirmação da fiscalização de que determinadas contas encontram-se condensadas, onde são apontados os pagamentos de diversas obrigações com o uso de um único cheque e o recebimento de diversos títulos de diferentes clientes por meio de um único documento de cobrança. Também aqui não está caracterizada qualquer irregularidade, pois apesar do fato de os lançamentos serem realizados de forma resumida, conforme cópias dos documentos anexados, pode-se verificar que ocorre o débito na conta bancária em um único valor, sendo a contrapartida creditada nas diversas contas dos clientes, conforme o carimbo apostado nos respectivos documentos.

Também é cabível mencionar a transação de borderô de pagamentos, da mesma forma destacada pela fiscalização, anexa aos autos, cujo valor é indicado no extrato bancário por meio de um único montante, o qual corresponde ao pagamento de diversos fornecedores, conforme detalhado no borderô nº 42948, através de um único cheque de nº 388480. Os lançamentos estão informados de forma detalhada na cópia do cheque, bem como nos próprios comprovantes de pagamento.

Por outro lado, a utilização de lançamentos contábeis para o registro de transações com base em borderôs diários de pagamentos ou de recebimentos não caracteriza a adoção de lançamentos mensais, tampouco de forma condensada, passível de exigir a utilização de livros auxiliares, pelo fato de que os lançamentos são identificados através dos carimbos apostos nos documentos.

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.”

No caso, é de se consignar – e isso consta dos documentos juntados aos autos – que a recorrente procedeu aos lançamentos de forma individualizada, tendo identificado as contas movimentadas pelo código de cada

uma delas – esse código deve constar do plano de contas que deve ficar a disposição da fiscalização.

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 os documentos de fls. 356/424 (cópias do livro Diário), são claros e irrefutáveis. Diante disso, é de se rejeitar como motivo do arbitramento a falta de escrituração dos livros auxiliares, pois dispensáveis que são quando a escrituração é realizada diariamente e de forma individualizada. Da mesma forma, consta dos autos cópia do livro Razão, devidamente escriturado.

Diante disso, não deve ser aceito como motivo do arbitramento a falta de escrituração dos livros auxiliares, tampouco do livro Razão. Como visto acima, também não restou caracterizada a existência de vícios e/ou erros insanáveis que tornassem imprestável a escrituração da recorrente.

Vimos de ver que a autoridade autuante não constatou a existência de fraude ou omissões de registros na escrituração, tampouco a ocorrência de omissão de receitas.

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.

No caso sob julgamento, a fiscalização em longo e percuente trabalho destacou, no termo de verificação fiscal, algumas falhas nos registros contábeis da empresa, os quais se resumem, na verdade, em um sistema um tanto quanto difícil de analisar, tendo em vista que se faz necessário o exame dos lançamentos com os respectivos documentos dos quais aqueles originaram. Porém, esse é o exato trabalho do auditor, ou seja, o confronto dos documentos que representam as transações realizadas pela empresa (notas fiscais, avisos

bancários, borderôs, cópias de cheques, extratos bancários etc.), com os registros contábeis.

Poderíamos até dizer que o sistema utilizado pela empresa não é realmente um modelo a ser seguido, e, mais ainda, deveria ser aprimorado, inclusive para que ela própria não volte a sofrer todos os contratempos porque passou.

Entretanto, “data maxima venia” entendo que, malgrado essas dificuldades, a contabilidade da pessoa jurídica contém informações capazes de propiciar a determinação do seu lucro real, sem embargo de eventuais falhas existentes.

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

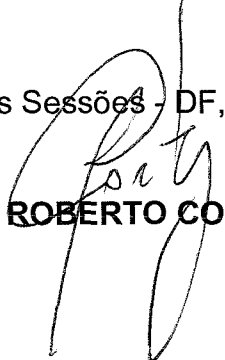
PROCESSO Nº. : 10880.007266/2002-49
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.972

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 consequências, como é a desclassificação de escrita; por outro caberia ao Fisco provar o efetivo prejuízo, o que no caso não ocorreu.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005


PAULO ROBERTO CORTEZ 