



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10882.003050/2004-56
Recurso nº. : 145.862 – EX OFFICIO
Matéria : IRPJ E OUTRO- Ex: 2000
Recorrente : 1ª TURMA - DRJ em CAMPINAS - SP
Interessada : WAL MART BRASIL LTDA.
Sessão de : 07 de dezembro de 2005
Acórdão nº. : 101-95.296

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 CAMPINAS – SP.

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.

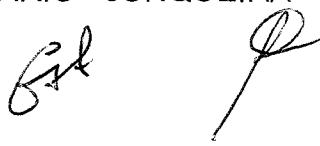
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM:
30 JAN 2006

PROCESSO Nº. : 10882.003050/2004-56
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.296

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



PROCESSO Nº. : 10882.003050/2004-56

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.296

RECURSO Nº. : 145.862

RECORRENTE : 1ª TURMA - DRJ em CAMPINAS - SP

RELATÓRIO

Recorre de ofício a este Colegiado a Egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, contra a decisão proferida no Acórdão nº 9.004, de 22/03/2005 (fls. 2537/2559), que julgou improcedente o crédito tributário consubstanciado nos autos de Infração de IRPJ e CSLL.

A irregularidade constatada pela fiscalização ensejou o arbitramento do lucro em relação ao ano-calendário de 1999, 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 autuante consignou no citado Termo Fiscal que:

1. o arquivo magnético da escrituração contábil apresenta inconsistências não conferindo com o número de registros e com os valores lançados no livro Diário;

2. a escrituração contábil do livro Diário não preenche os requisitos exigidos pela legislação comercial e fiscal, no que tange às suas formalidades intrínsecas, e não reúne condições para apurar o lucro contábil e o lucro sujeito à tributação pelo imposto de renda; e

3. a escrituração do livro Razão não é realizada para totalizar, por conta, os lançamentos realizados no livro Diário, não permitindo, portanto, conhecer o seu saldo.

1.1. Com referência aos arquivos magnéticos, a autoridade lançadora relata as dificuldades na sua obtenção, a ensejar, inclusive, a aplicação de multa pela falta/atraso na sua entrega, e assim consolida os principais problemas encontrados e não justificados:

a) a totalização diária e mensal dos lançamentos a Débitos não coincide com a totalização dos Créditos;

b) Número de registros diferente do número de lançamentos do livro Diário;

c) Os lançamentos não obedecem à ordem rigorosa de data, contendo no arquivo mensal, registros de meses anteriores e de meses posteriores, bem como de anos diferentes ao do ano-calendário de 1999; Ausência de histórico do lançamento, contendo em seu lugar, o nome da conta, ou o nome do

fornecedor, ou ainda expressões padronizadas que não demonstram como clareza e objetividade qual o fato ou ato ali registrado;

e) O arquivo de Saldos Mensais de contas não apresenta valores coincidentes com o somatório das contas no arquivo Lançamentos Contábeis;

f) O arquivo Plano de Contas não tem estruturação por níveis, ou seja, da conta sintética, suas sub-contas até a conta analítica e não obedecem a uma numeração lógica e seqüencial segundo o nível ao qual pertence.

1.2. No confronto dos lançamentos contábeis em meio magnético com aqueles escriturados no Livro Diário, foram constatadas inconsistências e exigidos esclarecimentos em 15/10/2004, vindo o contribuinte em 26/10/2004 a solicitar 30 (trinta) dias para apresentação de novos arquivos. Após os 10 (dias) concedidos para tanto, o contribuinte não havia providenciado os arquivos, entregando em 12/11/2004 apenas os dados pertinentes ao movimento de um mês, que analisados não se mostraram consistentes.

1.3. O Livro Diário não apresenta o registro dos lançamentos em rigorosa ordem cronológica de dia, mês e ano, bem como há dois Demonstrativos de Resultados em 31/12/99, sendo o segundo formulado após ajustes contabilizados em 01/04/2000, influenciando a formação do lucro líquido de outro exercício. Falta clareza aos lançamentos contábeis, porque não utilizada linguagem mercantil, com registros contendo apenas o nome de conta, de fornecedor, frases curtas ou abreviadas/com cortes, em idioma estrangeiro ou incomprensível. Não há livros auxiliares que identifiquem os códigos ou abreviaturas utilizadas.

1.4. Também no Diário não há indicação da contra-partida, a totalização do movimento por folha, e os valores de transporte dos lançamentos realizados, prejudicando o conhecimento da evolução das transações realizadas. Demais disso, a soma do movimento de cada dia do mês não coincide com a soma do movimento do mês. Especificamente em fevereiro/99, os débitos e créditos foram estruturados em uma mesma coluna, resultando em movimento igual a zero.

1.5. Menciona a inobservância de formalidades extrínsecas e intrínsecas dos livros contábeis, bem como a falta dos atributos exigidos para a informação contábil, contidos nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 2.2 e 1).

1.6. Quanto ao livro Razão, destina-se a resumir a movimentação das diversas divisões de cada loja e não há Razão Auxiliar; há filiais que têm mais de uma loja e a conta 100 – CONTA TRANSITÓRIA, por exemplo, fica diluída nas diversas divisões de cada loja, não se prestando a resumir e totalizar, por conta ou sub-conta, os lançamentos do Diário; ainda, há omissões de datas de lançamento e o histórico se apresenta nos moldes do livro Diário.

1.7. Não sendo possível, por estes meios, apurar o verdadeiro lucro sujeito à tributação em 1999, procedeu-se ao arbitramento dos lucros com fundamento nos artigos 529 e 530 do RIR/99, combinado com o art. 259, §2º do mesmo

Regulamento, e no art. 47, inciso II e VII da Lei nº 8.981/95, resultando na exigência de IRPJ e CSLL em todos os trimestres do ano-calendário, dado que a apuração anual declarada havia resultado em prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

O interessado apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 459/500, com a juntada dos documentos de fls. 501/2533.

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

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

ARBITRAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. O fato de a escrituração comercial não atender às normas técnicas não é motivo suficiente para caracterizar sua imprestabilidade para fins de apuração do lucro real. É necessário que as irregularidades estejam identificadas, circunstanciadas e quantificadas, além de aferidos seus efeitos na lisura da apuração dos resultados. Assim, infirmadas, ou não suficientemente provadas, as irregularidades que justificariam o arbitramento dos lucros, cancela-se a exigência.

Lançamento Improcedente

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

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, RELATOR

Recurso assente em lei (Decreto n° 70.235/72, art. 34, c/c a Lei n° 8.748, de 09/12/93, arts. 1° e 3°, 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 Campinas - SP, contra a decisão proferida no Acórdão n° 9.004, de 22/03/2005 (fls. 2537/2559, que cancelou a exigência tributária constituída contra a interessada.

Por ocasião da ação fiscal, 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.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante descreve as irregularidades detectadas por ocasião dos trabalhos de fiscalização, as quais serão apreciadas no decorrer deste voto. Contudo, algumas irregularidades citadas somente constam do TVF, o que não possibilitou os necessários esclarecimentos por parte da contribuinte à época devida, o que somente veio a ocorrer por ocasião da defesa apresentada em primeira instância.

Nesse sentido, a fiscalização faz os seguintes apontamentos:

1. o Livro Diário não apresenta o registro dos lançamentos em rigorosa ordem cronológica de dia, mês e ano, existindo lançamentos de meses anteriores e posteriores ao do efetivo mês, bem como em anos anteriores ao de 1999, a influenciar a formação do resultado do mês, e distorcendo as demonstrações financeiras (possivelmente as cópias juntadas às fls. 270/339 têm o objetivo de demonstrar tais ocorrências);

2. os ajustes do ano de 1999 foram contabilizados em 01/04/2000, muito embora tenham sido refletidos na Demonstração de Resultados encadernada no Livro Diário de dezembro/99, assim influenciando o resultado de 2000;



3. são utilizadas expressões em idioma estrangeiro, abreviadas ou incompreensíveis nos históricos dos lançamentos;
4. não há totalização do movimento por folha e correspondente transporte de valores no Livro Diário, o qual apresenta um panorama de sucessivas folhas com número e frases alinhadas em colunas, encerrando após dezenas, ou centenas e ou ainda milhares de folhas, com um valor numérico expressando o movimento do dia;
5. o Livro Razão não se destina a resumir por conta os lançamentos do livro Diário, mas sim as movimentações das diversas divisões de cada loja (neste ponto a autoridade lançadora cita como exemplo a conta "100-Conta Transitória" e possivelmente junta as fls. 256/269, pertinentes a cópias do Livro Razão, para evidenciar algumas destas ocorrências);
6. há omissões de datas de lançamento nesse livro e o histórico padece das mesmas irregularidades verificadas no livro Diário.

As irregularidades acima mencionadas no termo de fiscalização ficaram esclarecidas por ocasião da impugnação, conforme destacado no voto condutor do acórdão recorrido, quais sejam:

Falta de clareza nos históricos dos lançamentos do Livro Diário e utilização de expressões abreviadas e em língua estrangeira:

1. Na intimação de fls. 168/169 a Fiscalização reporta-se a "expressões" que não permitem identificar com objetividade e clareza quais os atos e fatos lá registrados. Na conclusão dos trabalhos expressamente menciona históricos nos quais constam:
 - a) nome de conta (Exemplos: CONTA TRANSITÓRIA – COMPRA DE MERCADORIAS – RECEITA DE VENDAS – FRETE);
 - b) nome de fornecedor (Exemplos: 3M DO BRASIL LTDA – DIST BANANAS COSC – LATIC NOVA ESPERA);
 - c) frases curtas (Exemplos: VERBA COOPERADA – GDS EXPEDIÇÃO – RATEIO DIVISIONAL – RECLASSIFICACOES);
 - d) frases abreviadas/com cortes (Exemplos: BAIXA CONTRA PROV – DEVOL MERC GDS – PAGTO CONTRATO DE – RATEIO INTERNO DE – RECEBTO. CARTAO AM – REMUNERACAO DE RE – TRANSFERENCIA DO);
 - e) frases em idioma estrangeiro ou incompreensível (Exemplos: A-P LOADS - \$20 CYCLE FILE PURGE – DEMURRAGE – GD EXP WORLDWIDE – BONIF VENDOR M CD SU – SAMS (VR) VENDOR – SAMS 3RD PARTY RE – SAMS DEFECTIVE AL – AMS DP PARTIAL).

2. Importante consignar que o contribuinte não prestou os esclarecimentos solicitados no curso da ação fiscal, bem como não mencionou a existência de livros auxiliares. Por outro lado, impõe-se reconhecer que, como alegado, as conclusões da

Fiscalização no curso do procedimento foram generalizantes, somente especificando as irregularidades no termo lavrado ao final dos trabalhos.

3. Isto, porém, não dispensa a apreciação da relevância de tais ocorrências em correlação com a afirmação de que a escrituração não atende às formalidades intrínsecas determinadas pela legislação, para fins de apuração do lucro contábil e fiscal. É necessário avaliar se a falta de clareza delas decorrentes dá suporte a tal conclusão, ou se a solicitação de esclarecimentos pontuais permitiria a compreensão dos lançamentos.

4. Em sua impugnação, o contribuinte junta os documentos: Explicação dos Históricos Lançamentos tidos por incomprensíveis pela Fiscalização(Doc. 10) e Cópias de Notas Fiscais e Razão(Doc. 12) para infirmar a alegação fiscal. Também invoca a necessidade de análise conjunta dos históricos com a conta na qual os lançamentos estão registrados e com os demais livros fiscais e documentos da escrituração, e reporta-se à afirmação contida no Termo de Constatação Fiscal de 05/11/2004, de que o banco de dados possui informações tais como o Histórico do lançamento, nº de fatura, operação realizada com o fornecedor, operações bancárias e outras.

5. Inicialmente registre-se que o banco de dados referido não se prestaria a tal fim pois não foi regularmente apresentado pelo contribuinte. Como relatado, a empresa fiscalizada dependia da disponibilização de tais informações pela matriz e, quando a obteve, foram constatadas divergências que, como afirmou a fiscal autuante, não permitiram acatar o arquivo magnético, como instrumento auxiliar dos registros efetuados no livro Diário, para fins de apuração do efetivo lucro tributável no ano-calendário de 1999 (fls. 208/220).

6. Quanto às explicações do documento nº 10, constam referências pontuais a cada um dos exemplos mencionados pela Fiscalização:

- a) Conta transitória: destinada à reclassificação para lucros acumulados;
- b) Compra de mercadorias: integra o custo das mercadorias vendidas (compras para revenda)
- c) Receita de vendas: venda de mercadorias da loja;) Frete: valor cobrado e agregado ao custo das mercadorias adquiridas para revenda, quando da transferência do Centro de distribuição para as lojas;
- e) Nome do fornecedor: refere-se à compra do fornecedor indicado;
- f) Verba cooperada: recuperação de custos de despesas com propaganda cooperada junto a fornecedores;
- g) GDS expedição: lançamento automático relativo às transferências de mercadorias do Centro de Distribuição para as Lojas;

- h) Rateio divisional: rateio de despesas entre as divisões e centros de custos, para fins gerenciais, sem efeitos no resultado global;
- i) Reclassificações: reclassificação entre contas;
- j) Baixa contra prov: reversão de provisão (baixa contra provisão);
- k) Devol merc gds: devolução de mercadorias da loja para o centro de distribuição;
- l) Pagto contrato de: pagamento de contrato de câmbio (importações)
- m) Recebto. cartão AM: recebimento da administradora de cartão de crédito American Express;
- n) Remuneração de RE: remuneração de numerário em conta corrente, decorrente de contrato firmado com o Banco Real;
- o) Transferência do: remessa do centro de distribuição para as lojas, relativa a mercadorias que haviam sido enviadas pelas lojas ao centro de distribuição;
- p) \$20 cycle file purge: limpeza de pequenos valores feita automaticamente pelo sistema(valores imateriais, centavos);
- q) Demurrage: termo mercantil conhecido, relativo a estadia de carretas (aluguel por dia de permanência);
- r) GD Exp Worldwide: fornecedor de serviço de fotocópias;
- s) Bonif vendor m cd su: bonificação a ser cobrada do fornecedor com base em cláusulas que constam do contrato de fornecimento firmado com cada fornecedor;
- t) Sams (vr) vendor: ajuste de estoque de perecíveis (perdas);
- u) Sams 3rd party re: transferência para outra loja, para doação ou para demonstração;
- v) AMS DP Partial: o correto é SAMS DP PARTIAL, utilizado para transferência de mercadorias do estoque para uso e consumo.

7. Embora o contribuinte não se reporte aos históricos RATEIO INTERNO DE, A-P LOADSe SAMS DEFECTIVE AL, são razoáveis os esclarecimentos prestados. E, ainda que falte clareza em alguns pontos, não pode subsistir a conclusão de que tais históricos são incompreensíveis, fundada apenas em análise isolada do texto contido no Livro Diário. Eventuais dúvidas poderiam ser sanadas, como alega o impugnante, com a averiguação da conta onde os históricos estão registrados, ou mediante confronto com o Livro de Registro de Entradas, ou com as notas fiscais e demais documentos que suportam a escrituração contábil.

8. Demais disso, a Fiscalização junta cópia do Livro Diário às fls. 270/365, mas não se reporta a elas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 398/405). O espaço destinado à indicação das folhas, quando constante do Termo, está incompleto, dificultando a correlação da prova eventualmente juntada e a imputação feita ao autuado.



9. Todavia, nessas cópias é possível identificar ocorrências com o histórico \$20 CYCLE FILE PURGE vinculadas a valores inexpressivos (fl. 286), como alegado pelo impugnante, bem como a utilização do nome de fornecedores no histórico de lançamentos a débito e a crédito em contas distintas, possivelmente para registro da compra e da obrigação/saída financeira correspondente (fl. 293). Também há lançamentos com o histórico GDS EXPEDIÇÃO, de débito e crédito por igual valor (no total) em contas diferentes (fls. 293/294), de onde se pode inferir, de fato, a transferência de mercadorias. Da mesma forma, o uso do histórico RECLASIFICAÇÕES, surge juntamente com AJUSTES DE ESTOQUES à fl. 316, no mesmo lançamento, permitindo cogitar da regularização de registros anteriores.

Como bem exposto pela ilustre relatora da decisão recorrida, diante de tais fatos, conclui-se que tais ocorrências exigiriam uma avaliação mais aprofundada para converter-se em justificativa para o arbitramento dos lucros.

Com relação às Irregularidades na numeração das páginas da Demonstração de Resultados e do Balanço Patrimonial e efeitos dos ajustes contabilizados em 01/04/2000, a fiscalização questionou o contribuinte sobre as irregularidades na numeração das páginas da Demonstração de Resultados e do Balanço Patrimonial e a possibilidade de eles terem sido gerados por sistema diverso daquele utilizado para os lançamentos contábeis, mas não houve resposta (fls. 204/205). Neste contexto, concluiu que os ajustes, embora contabilizados em 01/04/2000, estavam refletidos nas demonstrações encadernadas no Livro Diário de dezembro/99, e haviam influenciado o resultado de 2000.

A contribuinte afirma que referidos ajustes foram feitos no ano-calendário de 2000, contra conta de lucros acumulados, após o trabalho dos auditores independentes Ernst & Young, e junta o documento nº 11 (fl. 2446) com manifestação destes nos seguintes termos:

Inicialmente, cumpre-nos esclarecer que o exame anual (auditoria) das demonstrações financeiras não visa identificar todos os ajustes necessários a torná-las precisas, mas sim identificar todos os ajustes necessários a tornar as demonstrações financeiras isentas de distorções relevantes. Com esse objetivo, os ajustes ao resultado identificados de aproximadamente R\$ 11.400.000,00 são os necessários e suficientes para torná-las, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Anexa cópia das demonstrações financeiras de março/2000 e abril/2000 (documento nº 08, fls. 2429/2436), nas quais destaca o aumento do saldo de prejuízos acumulados de R\$ 333.343.146,40 para R\$ 344.917.971,98, em decorrência do lançamento de R\$ 11.574.825,58, destacado na cópia do Livro Diário à fl. 2436.

A fiscalização questiona os ajustes acima, os quais teriam influenciado o resultado do ano-calendário 2000, porém, deixa de demonstrar os citados efeitos. Nesse caso, tem razão a interessada.

Além disso, o fisco levanta a hipótese de que a demonstração do resultado não teria sido gerada pelo sistema que produz os lançamentos contábeis. Aqui o contribuinte apresenta os documentos nº 04 e 05 (fls. 540/554), para evidenciar a possibilidade de correlacionar a referida demonstração com as diversas contas que compunham seu saldo, revelando o prejuízo fiscal de R\$ 152.620.837, diverso daquele contido no Livro Diário (fl. 363) e refletido na DIPJ (fl. 28), no valor de R\$ 164.195.703, possivelmente posterior aos ajustes decorrentes da auditoria externa.

Infere-se de tais alegações que o contribuinte considera-se habilitado a demonstrar a composição contábil da Demonstração de Resultados do ano-calendário 1999, e assim prestar os esclarecimentos necessários à averiguação de sua regularidade, possibilitando, inclusive, a reversão dos ajustes contabilizados em 2000, mas reconhecidos em 1999.

Depreende-se que a autoridade fiscal não considerou confiáveis as demonstrações financeiras escrituradas no Livro Diário em face dos indícios mencionados. Porém, os esclarecimentos trazidos pela contribuinte fragilizam o entendimento contrário, no sentido de que seria cabível o arbitramento dos lucros.

Para ser mantido o arbitramento no presente caso, necessário seria que a Fiscalização apresentasse elementos mais robustos e consistentes de que não era possível estabelecer correspondência entre as demonstrações financeiras e os saldos apurados na escrituração contábil.



O procedimento fiscal destaca que livro Diário não obedecia à ordem cronológica, o que influenciava a formação do resultado do mês.

Como destacado pela decisão de primeira instância, não é possível concluir, a partir do livro Diário, se houve apenas erro na digitação da data, ou se os lançamentos são, de fato, extemporâneos. E, ainda que o fossem, indispensável seria a prova de sua efetiva influência no resultado do período, acompanhada da demonstração de sua relevância ou de sua complexa reversibilidade, para poder se cogitar de arbitramento dos lucros.

Nesse sentido, são cabíveis os argumentos da contribuinte, no sentido de que tais ocorrências não se verificam em todos os meses, nem são representativas, além de apontar a existência de erro no registro da data dos lançamentos (documento nº 07), conforme abaixo:

- a) transferência de R\$ 1.329.000,00 entre a conta 6701664-3 do Banco Real (fl. 2387, verso) e a conta 100455-2 do Unibanco (fl. 2399), ocorrida em 18/01/99 e contabilizada com a data de 21/01/98, mas no livro Diário de janeiro/99 (fl. 2386);
- b) transferência de R\$ 486.213,00 entre as mesmas contas (fls. 2387 e 2399), ocorrida em 19/01/99 e contabilizada com data de 21/01/98 no Livro Diário de janeiro/99 (fl. 2386);
- c) transferência de R\$ 227.000,00 entre as mesmas contas (fls. 2394, verso em 2407), ocorrida em 04/01/99 e contabilizada com data de 21/01/98 no Livro Diário de janeiro/99 (fl. 2386);) transferência de R\$ 6.000,00 entre a conta referida no Banco Real (fl. 2389, verso) e a conta 5.255-8 no Banco do Brasil, ocorrida em 15/01/99 e contabilizada com data de 21/01/98 no Livro Diário de janeiro/99 (fl. 2386);
- e) obrigações, contratadas com Cia Cervejaria Brahma Jacareí (R\$ 223.901,18) e D'Roses Confecções Ltda (R\$ 9.028,93), liquidadas em 05/01/99 (fls. 2411/2419), mas contabilizadas com data de 05/01/98 no Livro Diário de janeiro/99 (fl. 2410).

O simples motivo de constar para o lançamento data de período anterior, por si só, não afeta o resultado, se o movimento efetivamente pertence ao período no qual foi contabilizado e assim foi consolidado no Livro Razão. Diante disso é indispensável a busca de novos esclarecimentos para fundamentar a hipótese de que a escrituração comercial não obedece à ordem cronológica. No caso, dada a ausência de maiores investigações, correta a decisão de primeiro grau no sentido de acolher a alegação da interessada, no sentido de que tais



irregularidades exigiriam a reversibilidade de seus efeitos na apuração do lucro real, não justificando, por si só, o arbitramento dos lucros.

A Fiscalização menciona a ocorrência de omissões de datas de lançamento no livro Razão. Contudo não são demonstradas tais ocorrências e nas cópias juntadas às fls. 256/269 vê-se que há datas nos valores agregados a cada conta, inexistindo tal referência apenas quando a conta não tem movimento, indicando-se apenas seu saldo. O mesmo se diga em relação às cópias do Livro Razão juntadas pelo impugnante nos nove volumes do documento nº 06 (fls. 575/2236).

Neste contexto, cabe reiterar aquilo que já foi mencionado anteriormente, pois, ainda que a escrituração comercial não atenda a todos os requisitos intrínsecos para sua validade, a constatação de sua imprestabilidade dependerá da avaliação dos efeitos desta inobservância no âmbito da apuração do lucro real, e estes, por sua vez, tiveram sua importância significativamente minorada pelas provas juntadas pela defesa, como antes relatado.

Além disso, considerar deficiente o livro Diário, fundamentado apenas em eventuais irregularidades, sem qualquer demonstração efetiva da impossibilidade de verificar a consistência de seus registros e do lucro tributável apresentado na declaração de rendimentos, sem o necessário aprofundamento aos demais componentes de registro da contabilidade da autuada, desclassificando toda a sua escrita, com o fito de arbitramento, é exercício que não encontra amparo na legislação vigente nem no seio administrativo.

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 em questão.

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

A forma de escrutar 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.

As 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 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.

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.

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 07 de dezembro de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ