



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Recurso nº : 142.226  
Matéria : IRPJ OUTRO - Ex(s): 1999  
Recorrente : HP TRANSPORTES COLETIVOS LTDA  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 25 de maio de 2006  
Acórdão nº : 103-22.470

IRPJ. CSSL. MULTA ISOLADA. FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS E BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO NO LIVRO DIÁRIO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NA ESCRITURAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA SANÇÃO. O art. 35, § 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981/95 não se coaduna com o entendimento segundo o qual a transcrição dos balanços ou balancetes, no livro Diário, é requisito de validade da escrituração. A norma estabeleceu, sim, a subordinação da validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Diário, o que em nada afeta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária. Se esta existe, o agente fiscal pode, e deve, a partir dela, empreender as diligências necessárias à configuração do fato tributário, exceto se comprovada a existência de vício que a torne imprestável. Por outro lado, se não houver, sequer, alusão à existência de tal contaminação, a escrituração permanece com sua eficácia preservada, o que impede a apressada aplicação de multas isoladas, calculadas sobre as diferenças entre os valores das estimativas mensais, apuradas pelo Fisco, com base na receita bruta, e os valores já antecipados pela fiscalizada com supedâneo nos balanços de suspensão ou redução, rejeitados pela autoridade fiscal em razão da ausência de transcrição, uma vez que o rígido formalismo não prevalece sobre a verdade real.

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES SUPERIORES AO MONTANTE DEFINITIVO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO. Não podem prosperar as multas isoladas sobre diferenças de estimativas, se as importâncias já antecipadas, no curso do ano-calendário fiscalizado, superam o montante definitivo do tributo, calculado em 31 de dezembro, gerando direito creditório à recorrente, pois as diferenças que servem de base de cálculo às mencionadas sanções, se recolhidas espontaneamente, antes do procedimento fiscal, aumentariam o crédito do autuado em face da União. Assim, é evidente que, em tais circunstâncias, as multas aplicadas, após o término do período anual de apuração, refletem-se como punição incidente sobre a parcela que seria acrescida ao direito creditório, o que revela a irrazoabilidade da medida punitiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HP TRANSPORTES COLETIVO LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, sendo que o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber acompanhou o Relator pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado..

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

Recurso nº : 142.226  
Recorrente : HP TRANSPORTES COLETIVOS LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso de voluntário contra a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou procedentes as multas isoladas, aplicadas pela autoridade fiscal por falta de recolhimentos de estimativas de IRPJ e CSSL, relativamente a fatos ocorridos em meses do ano-calendário de 1998.

Ciência do auto de infração com a data de 20.02.2003

Como bem destacou o relatório da decisão guerreada, as multas de ofício em tela foram calculadas sobre as diferenças entre os valores das estimativas mensais, apuradas sobre a receita bruta, e os valores pagos com base em balanço de suspensão ou redução, com referência ao intervalo entre janeiro e novembro de 1998, em razão da ausência de transcrição, nos respectivos Diários, dos precitados balanços e/ou balancetes levantados para reduzir e/ou suspender os recolhimentos estimados.

Apuração das sanções às fls. 153/154.

A fiscalizada apresentou a sua impugnação, às fls. 174/191. Ciência da decisão de primeira instância no dia 02.07.2004, à fl. 388, assim ementada:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 1998*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. IRPJ E CSSL. A insuficiência ou falta de recolhimento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, por estimativa, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, caso a empresa, optante pela tributação com base no lucro real anual, ainda que tenha elaborado os balancetes de suspensão/redução, deixe de transcrevê-los no "Livro Diário", de acordo com o artigo 35, parágrafo 1º, "a", da Lei 8.981/1995."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

Recurso voluntário às 368/385, com entrada na repartição no dia 28.06.2004. Arrolamento de bens controlado no processo 10120.00826/2003-17, à fl. 390. Nesta oportunidade, a recorrente aduz, em síntese:

- A) preliminarmente, menciona que o MPF-F que autorizou o procedimento fiscal informa apenas o PIS e a COFINS, sem qualquer menção expressa ao IRPJ e à CSLL, razão pela qual o auto de infração deva ser cancelado;
- B) no mérito, invoca a improcedência da multa isolada, porque a lei faculta a opção pelo regime de tributação anual, ainda que não tenha havido as antecipações da contribuinte, as denominadas "estimativas";
- C) no mais, quando a obrigação principal é dispensada, inexistente também se torna a obrigação acessória, vale dizer, a instituição de penalidade isolada, sem que o tributo seja devido, é uma inovação em nosso ordenamento jurídico, totalmente contrária ao que dispõe o CTN, o que demonstra a impropriedade do lançamento ora combatido;
- D) alega, ainda, que, analisando os motivos que ensejaram a presente autuação, constata-se que houve grande equívoco, quiçá oriundo de 'ruído na comunicação' entre o ente fiscalizador e a fiscalizada, tendo em vista que a recorrente, ao atender as solicitações constantes do Termo de Início de Fiscalização (fls. 04), no que diz respeito ao Livro Diário, apresentou, por engano, uma minuta (versão para conferências) do Balancete Analítico, cuja cópia os autuantes juntaram ao processo (fls. 114/151);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

- E) ressalta a defesa que os balancetes foram apresentados de tal forma - versão para conferência - em razão da mudança do profissional responsável pela contabilidade, pois o novo contador não estava familiarizado com a documentação referente a período anterior a sua gestão, não percebendo, de imediato, o equívoco cometido, afora o fato de que a interessada desconhecia a intenção do Fisco em relação aos referidos demonstrativos, uma vez que os agentes visavam a conferir bases de cálculo do PIS e da COFINS, conforme o descrito no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (fl. 01), constantes em processos de restituição/compensação;
- F) há de se esclarecer, no entanto, que a recorrente, contrariamente ao alegado pelos autuantes, elaborou, tempestivamente, os balancetes de suspensão/redução do ano-calendário de 1998, encadernando-os em livro próprio, anexo ao Diário, embora deixasse de transcrevê-los no referido livro, o que não a impediu de providenciar o seu registro, juntamente com o Diário, na mesma data, na Junta Comercial do Estado de Goiás, conforme se comprova com a integração da peça em lume aos autos deste processo;
- G) somente após tomar ciência do auto de infração, foi possível detectar que a cópia do balancete então inserida nos autos não correspondia à versão correta, alertando que a versão exata faz parte integrante do Diário;
- H) nesse sentido, levando-se em conta os balancetes analíticos, LALUR e DARF ora colacionados, verificar-se-á que a fiscalizada encontrou, em cada período de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

apuração, valores inferiores aos já efetivamente pagos, o que não acarretaria qualquer obrigação de recolhimento estimado de IRPJ e de CSSL;

- I) o entendimento desta Corte é no sentido de que só é cabível a multa isolada quando o contribuinte, sujeito ao recolhimento por estimativa, não efetua as antecipações obrigatórias ou não logre demonstrar, em balancetes de suspensão ou redução, que estava dispensado de fazê-lo, não cabendo a imposição de multa quando constatado, após o encerramento do ano-calendário, que deixara de efetuar os recolhimentos estimados, com base em tais balancetes de suspensão;
- J) a Câmara Superior de Recursos Fiscais já uniformizou a jurisprudência, assentando que a apresentação de toda a escrita fiscal e contábil, nestas incluídas o Diário, Razão e LALUR, ainda que sem a devida escrituração de balanços ou balancetes, na forma mais completa e desejável, não pode justificar a multa exclusiva.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA - Relator.

Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Dele conheço.

De plano, anoto a existência da escrita comercial, às fls. 72/113, apresentada pela recorrente em atendimento à intimação fiscal, à fl. 04.

A questão em debate se circunscreve aos efeitos da ausência de transcrição, no Livro Diário, dos balanços ou balancetes levantados no decorrer do ano-calendário de 1998. Isto é: inquire-se, agora, se a falta de registro dos balanços ou balancetes induzem, ou não, à sanção que se aplicou à recorrente, com a desconsideração dos valores mensais apurados nos mencionados demonstrativos. Antes, é preciso realçar o quadro fático, em sua inteireza:

a) o Fisco, em 2003, quando do lançamento de ofício, já dispunha da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, do ano-calendário de 1998 – fls. 15/71, reunida aos autos pelo próprio autuante, peça composta por várias fichas, dentre as quais sobressaem as de nº 12 - Cálculo do Imposto de Renda por Estimativa Mensal – fls. 24/29, e 29 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Estimativa – fls. 38/43, a determinação dos tributos em referência a partir dos balanços de suspensão e redução mensais;

b) por outro lado, a Fiscalização constatou que tais demonstrações não estavam transcritas no Diário;

c) nos autos, não há qualquer informação que indique a execução de diligências direcionadas à apuração da veracidade dos valores declarados;

d) a recorrente, por sua vez, anexa à impugnação cópias dos balancetes mensais (fls. 195/320), com a apuração dos resultados de 1998, e do Livro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68

Acórdão nº : 103-22.470

de Apuração do Livro Real dos mesmos períodos, coincidentes com os lucros líquidos das Fichas 12 e 13;

e) os balancetes acostados pelo autuante, fls. 114/151, fornecem, também, lucros idênticos aos informados na DIPJ e nos balancetes apresentados na peça impugnatória.

Há que se examinar, no momento, se a verdade objetiva, enquanto princípio que inspira o procedimento fiscal, deveria, ou não, constituir uma diretriz impositiva ao Fisco, ou se, ao contrário, o rigor formal expresso na lei deveria prevalecer sobre aquele princípio, como, efetivamente, prevaleceu, quando da imposição da multa isolada, sob a perspectiva de que a Lei nº 8.981/95, em seu art. 35, § 1º, alínea "a", determinou à pessoa jurídica o dever de escriturar os balanços e balancetes no Livro Diário.

O respeito pela verdade material coincide com o dever de precisar o fato real, para o juízo de adequação típica. Aurélio Pitanga, ao tratar do tema (in *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*, Ed. Forense, 2ª edição, pág. 46) declara que a *"ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os **verdadeiros fatos** praticados pelo contribuinte"*. O autor, como outros, defende que tais poderes, no exercício de deveres legais, configuram **deveres-poderes** colocados à disposição do Fisco pelo legislador (os grifos não estão no original).

Alberto Xavier (in *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, 1998, pág. 121/122), ao seu turno, preleciona que *"o material probatório se encontra **subtraído à disponibilidade das partes**, visto que a Administração fiscal não só não está limitada aos meios de prova facultados pelo contribuinte, como **não pode prescindir das diligências probatórias previstas pela lei como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do procedimento**, salvo quando a lei excepcionalmente o autorize"*. (os grifos não estão no original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

Na mesma linha de pensamento, Paulo Celso Bergstrom Bonilha (in Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Editora LTR, 1993, pág. 76): *“no processo administrativo a decisão **deve estar conformada com a verdade material dos fatos**, sob pena de inquirar-se vício insanável. Por essa razão, rege o princípio da verdade material, também conhecido como o da liberdade da prova”*. (os grifos não estão no original).

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, 2002, pág. 63), em idêntico esquema conceitual, explicam que a verdade material se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil, desenvolvido no Judiciário, dentro do qual a verdade é obtida, apenas, dos fatos trazidos aos autos pelas partes.

A doutrina, portanto, nos remete a um dever de investigação para a coleta de evidências sobre o fato tributável, uma vez que a Administração não possui interesse subjetivo na solução da controvérsia, pois o único fim por ela visado é a legalidade. Tal conclusão é de extrema nitidez na obra de Alberto Xavier (in ob. cit. pág. 156/157), ao proclamar que *“as diligências instrutórias promovidas pela Administração fiscal não tem como fim exclusivo a prova dos fatos constitutivos da obrigação tributária ou dos fatos que se traduzem numa ampliação do seu quantitativo, antes – nobile officium – se dirigem indistintamente a estes e aos que tenham caráter impeditivo daquela obrigação ou determinem uma diminuição do seu quantitativo ou respeito à preclusão do exercício do direito ao lançamento”*. Por essa via de raciocínio, ao refletir sobre o tema, vislumbro a percepção do Mestre português, seguindo a corrente de inúmeros autores europeus (in ob. cit. pág. 121), na advertência de que a verdade material é um corolário do princípio da legalidade, uma manifestação, por conseguinte, da ideologia constitucional.

Outra vertente adequada ao julgamento, para a devida fundamentação, é aquela que concebe o informalismo moderado como princípio específico do processo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

administrativo, que já recebeu o grau de densidade das regras, consoante o disposto no art. 2º, parágrafo único, IX, da Lei nº 9.784/99. Com efeito, o preceito em tela conduz a Administração à *“adoção de formas simples, **suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados**”*. A tal propósito, Neder e López (in ob. cit. pág. 65) anunciam que *“a informalidade moderada, desde que preservadas as **garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade real**”*. Prosseguindo, os autores exibem o entendimento de Hely Lopes Meirelles, defensor da dispensa de ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular, bastando *“as **formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental**”*. O ilustre administrativista, pela voz de seus comentadores, cita Garrido, que, oportunamente, orienta a Administração a aplicar este princípio com **espírito de benignidade e sempre em benefício do administrado**. (os grifos não estão nos originais)

Enunciadas as diretrizes sobre a quais se construirão os fundamentos deste voto, importa ressaltar que os princípios aqui aludidos não se revestem das características das fontes subsidiárias à lei escrita, a teor do art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, de 1942. Os argumentos sob os quais está assentada a opinião ora proferida tem a cobertura de princípios assimilados como fontes primárias do Direito, com indiscutível força normativa, que já adquiriram o grau de densidade das regras. No parágrafo precedente, ficou assinalada a presença do informalismo moderado no texto da Lei nº 9.784/99. Essa densificação, pelo órgão legislativo próprio, também ocorreu com a verdade material, segundo a dicção de alguns dispositivos legais. Leia-se, por exemplo, o disposto no art. 951 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, cuja matriz é o art. 7º da Lei nº 2.354, de 1954:

**“Art. 951. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional **procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados,****



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações".(os grifos não estão no original)

Está cristalino, do que se observa na norma ora realçada, que, em razão do dever de descobrir o fato real, o ordenamento jurídico conferiu amplos poderes de investigação ao Fisco para a formação de sua livre convicção. Não o fez e nem poderia, sob contradição, concedendo mera faculdade aos agentes fiscais e, sim, ordenando o exame de livros, documentos da contabilidade, declarações e balanços, além da realização das demais diligências necessárias ao esgotamento da atividade probatória, tendo em vista os interesses indisponíveis que a lei quer tutelar.

Um outro caminho nos reserva semelhante conclusão quanto ao dever de investigar, dessa feita com o auxílio de regras distintas da anterior. É que o ordenamento contém outros preceitos legais que, regulando o valor de certos meios de prova, refletem-se, por derivação, na própria conduta do agente durante a execução do procedimento de investigação, conforme se obtém do Decreto-Lei nº 1.598/77. Sem dúvida, com o suporte desse ato legal, vê-se que a ampla liberdade de que goza a autoridade fiscal, para a formação de seu livre convencimento, não desvincula o procedimento administrativo fiscal – e, com isso, o Fisco - de toda e qualquer prova legal. A esse propósito, o renomado Alberto Xavier (in ob.cit. pág. 124) ainda nos presta ajuda pontual, asseverando que, não raro, *"a lei fiscal introduz limites à livre convicção dos seus órgãos de aplicação, ao estabelecer **provas necessárias**, determinado que certos fatos relevantes para o objeto do procedimento só possam ser provados documentalmente e aceitando a força probatória plena dos documentos autênticos em que se incorporam declarações de terceiros"*. (os grifos não estão no original). Assim, com os olhos e a atenção prestando reverências ao DL 1.598/77, não se pode desprestigiar o cuidado do legislador ordinário, que não se deixou inerte no tocante à necessidade de caracterizar o fato tributário real, criando regras específicas, abaixo explicadas, sobre a importância probatória da escrituração e dos documentos que lhe servem de sustentação. E mais: a mesma matriz legal delineou a trilha que o Fisco deve percorrer na tentativa de superar eventual presunção de veracidade dos fatos, que se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

constitua em prol do fiscalizado, acenando, como se verá adiante, na direção de um dever de pesquisar o fato real.

Para a melhor compreensão do que será exposto, vejo a grande utilidade de um breve parêntese para a magistral obra de Hélio Tornaghi (in Curso de Processo Penal, vol.1, Saraiva, 1987, págs. 274/278). O notável processualista, do alto de sua elevada cultura, ensina que a atividade probatória, no correr dos séculos, aproveitou três grandes sistemas de valoração de provas. Raramente, entretanto, aparecem numa legislação com toda a pureza, como acentua o Mestre. Em geral, estão influenciados, num ponto ou noutro, por elementos de outro sistema, *"quase sempre como resquícios do anteriormente adotado ou corretivo para os excessos do vigente"*. São eles:

A) Sistema de íntima convicção do julgador (Certeza moral do juiz).

É o sistema primitivo de todos os povos, assentado na certeza moral do juiz, que decide *ex informata conscientia*;

B) Sistema de provas legais (Certeza moral do legislador).

Para obstar a liberdade ampla do julgador, que havia no sistema anterior, paulatinamente foram introduzidas algumas regras que impuseram ao juiz a observância de certos preceitos, até o ponto de não lhe deixar liberdade alguma. A maneira de exterminar com a "ditadura dos juizes" consistiu em estabelecer, previamente, as provas admissíveis e o valor fixado a cada uma. Proibiu-se que o julgador se louvasse em provas que não estivessem nos autos, valendo, para tanto, a máxima *quod non est actis non est in mundo* (o que não está nos autos, não está no mundo).

C) Sistema de livre convicção

Era necessário evitar a tirania judicial, assegurando-se, porém, a formação da livre convicção do juiz, sem regras que o obrigassem a proferir decisões



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

contrárias às suas conclusões. No fundo, o método é o da íntima convicção, só que não é mais a lei que diz o valor da prova, e sim o juiz. *"Nenhum padrão lhe é imposto, nenhuma regra o vincula"* (pág. 277), só que ao julgador se requer os fundamentos de sua decisão com base nos elementos contidos nos autos. *"É o remédio para os males do sistema de provas legais, sem os inconvenientes da íntima convicção"*

Como se adiantou, o sistema da livre convicção ainda conserva resquícios dos sistemas anteriores, ora servindo-se da íntima convicção – a exemplo da decisão do júri, nos crimes dolosos contra a vida – ora servindo-se de provas legais ou tarifadas - a exemplo da prova pericial do corpo de delito, para os crimes que deixam vestígios.

Feitos os devidos destaques da doutrina no que concerne aos sistemas de valoração de provas, vale realçar, neste ponto, o que se depreende do art. 9º, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, quando o legislador, ao instituir provas tarifadas, também direcionou a condução da Fiscalização. Eis os dispositivos em referência:

*"Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.*

*§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração".*

Diante do texto legal, estas são as referidas regras acerca do sistema de provas do procedimento fiscal e, por linha reflexa, sobre a conduta do agente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68

Acórdão nº : 103-22.470

a) em primeiro lugar, a escrituração, elaborada com observância das disposições legais, é prova documental tarifada e preconstituída (Alberto Xavier, ob. cit. pág. 135), tal a imposição de mantê-la, no que se refere à determinação do lucro real (art. 9º, § 1º, 1ª parte);

b) sendo justificável a suspeita de que a pessoa que afirma ou nega um fato, ainda que contra a realidade, queira favorecer um interesse próprio, Aurélio Pitanga Seixas Filho (in Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal, 2ª edição, Editora Forense, págs. 56/57), repetindo as lições de Teixeira de Freitas e de Miranda Valverde, anuncia, conforme orienta o primeiro, a regra universal pela qual *“todo instrumento particular faz prova contra quem o escreveu”*, e, renovando o entendimento acerca do tema, tomando os proveitosos pronunciamentos do segundo autor em que se baseia, ensina que *“os registros feitos na escrituração comercial (contabilidade) por ordem do comerciante fazem prova contra o mesmo”*. Sendo assim, não há outro motivo por que a lei não se restringiu à escrituração para a comprovação dos fatos em favor do contribuinte. Para a produção de efeitos favoráveis àquele que promove a escrituração, indo mais além, o preceito legal reclama, ainda, outras provas documentais hábeis, obviamente lastreadas por terceiros, ou definidos em preceitos legais (art. 9º, § 1º, 2ª parte), o que confirma a natureza das provas legais, então estipuladas;

c) cumpridas as regras precedentes, isto é, a manutenção de escrita regular e a existência de documentos hábeis, o conjunto probatório reunido faz prova a favor do investigado, ou seja, configura-se uma presunção relativa de veracidade em benefício deste (art. 9º, § 1º);

d) se o sujeito passivo cumprir os requisitos das alíneas “a” e “b”, supra (escrita regular e documentos hábeis relativos aos fatos escriturados), **caberá** ao Estado a comprovação da **inveracidade** dos fatos registrados pelo contribuinte (art. 9º, § 2º), socorrendo-se de outros meios para impugnar a veracidade dos fatos registrados, mediante exames em livros e documentos da escrituração do contribuinte, na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68

Acórdão nº : 103-22.470

escrituração de outros contribuintes, em informações e esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (art. 9º, *caput*);

e) *a contrario sensu* da alínea "c", a ausência de escrituração regular ou de documentos hábeis não faz prova a favor do contribuinte.

Chamo a atenção para o vocábulo "**inveracidade**", destacado na alínea "d", integrante do preceito legal aqui indicado. O verbo "**caber**", por sua vez, só tem sentido como dever, caso contrário vigoraria a idéia de uma faculdade, concedida ao agente fiscal, incidindo sobre interesses indisponíveis. Ambos reforçam-me a percepção de que o dispositivo também é a densificação, em regra jurídica, pelo órgão legislativo, do princípio da verdade material.

É inverídico o que não é verdadeiro; o inverídico realça que o verdadeiro não é aquele fato e, sim, outro. Diante dos comandos legais do DL 1.598/77, de duas, uma: (a) ou contribuinte faz prova do fato, com escrituração regular e documentos hábeis e idôneos, restando ao Fisco provar o contrário - a inveracidade daquele fato - demonstrando que ele não é real, por outros meios também hábeis à elucidação do fato verdadeiro, ou (b) o contribuinte fracassa, não constituindo prova em seu favor, se não mantém escrituração regular ou não possui documentos que sustentam o escriturado.

De acordo com a seqüência procedimental estabelecida nos dispositivos precitados, o Fisco depende do exame da escrituração e dos demais documentos relacionados aos fatos escriturados, para fins de determinar se o contribuinte reuniu meios que lhe conferem o benefício da presunção de veracidade desses mesmos fatos, ou se, ao revés, não logrou, até então, o esperado sucesso na juntada de elementos formadores de um juízo que lhe seja favorável. Dúvidas ou certezas não serão constituídas sem a necessária análise das peças, cuja conservação tem como finalidade a revelação da verdade. Todavia, nenhuma conclusão haverá, quanto a verdades ou incertezas, se o Fisco não examinar a escrituração e os documentos que lhe são correlatos, por omissão do agente ou por resistência do contribuinte. Pelo exposto, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

plano, avista-se um antecedente lógico ao pronunciamento de veracidade ou inveracidade do escriturado, que se situa no exame da escrita e dos documentos relativos aos fatos nela registrados. E nada, no presente, me convenceu de que houve, antes disso, uma intimação do agente fiscal ao sujeito passivo, dirigida à exibição do que estava escriturado e eventualmente documentado. Não tenho, portanto, como concordar com o rótulo de imprestáveis ao fim a que se destinavam. Bastou ao Fisco a falta de transcrição dos balanços ou balancetes no Diário para a apuração das estimativas com base na receita bruta, em atitude que representa um desprezo desautorizado à escrituração como prova legal, de onde emergiram os dados constantes naquelas demonstrações.

Percebo que o Fisco não cumpriu o mandamento nuclear que determina a procura pelo fato verdadeiro. A rigidez do formalismo, como uma espécie de barreira fictícia erigida pela legalidade, levou-o a desconsiderar o registro dos custos e das despesas eventualmente contabilizados pelo contribuinte, fixando-se, tão-somente, nas receitas, tomadas como único referencial válido no cálculo das devidas antecipações. Novamente Aurélio Pintanga Seixas Filho nos fornece subsídios (in ob. cit. pág. 47): "O dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, ou de ficar cerceado o direito de defesa do contribuinte".

Em face dos argumentos já apresentados, não vejo como conceber que um formalismo exagerado tenha o condão de suplantar a realidade para se transformar em um fim em si mesmo, desligando-se das verdadeiras razões pelas quais a lei prescreveu a transcrição das demonstrações contábeis no Diário.

Eis o dispositivo em sua descrição literal, da Lei nº 8.981/95, para as cuidadosas reflexões:

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

**§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:**

**a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;"** (os grifos não estão no original)

O art. 35, § 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981/95 não se coaduna com o entendimento segundo o qual a transcrição dos balanços ou balancetes, no Livro Diário, é requisito de validade da escrituração. A norma estabeleceu, sim, a subordinação da validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Diário, isto é, as demonstrações referidas jamais serão válidas se não estiverem registradas no mesmo livro em que estão escriturados os fatos que lhes dão suporte. Na frase de Washington de Barros Monteiro (in Curso de Direito Civil, parte geral, Saraiva, 1993, pág. 241), *a solenidade dos atos jurídicos ressurgue em toda a parte, sob os nomes de autenticação, registro, transcrição, reconhecimento de firma*, com a diferença de que antigamente *tudo se complicava por simbolismo, enquanto hoje é por desconfiança*. Por mesma razão, o legislador entendeu de assegurar, pela reunião em um livro comum, o vínculo entre a contabilidade e os balanços e balancetes, visando a conferir maior segurança na vida jurídica, vale dizer, maior confiança ao Fisco, quando este indagasse a respeito dos fatos que compõem a base de cálculo dos tributos estimados, apurados com o apoio dos ditos balanços ou balancetes.

A transcrição é um desses revestimentos a que se dá o nome de forma, um conjunto de solenidades que se devem observar sob pena de invalidar o ato, à luz dos art. 130 e 145, III e IV, do Código Civil de 1916, vigente na época em que ocorreram os fatos escriturados. Mas o dispositivo não autoriza que se dê abrigo à tese da prevalência do rígido formalismo sobre o dever de buscar o conhecimento do fato real, o que aconteceria se adotadas as estimativas em função da receita bruta e acréscimos, apenas pelo descumprimento à solenidade instituída pela norma. Daí a preservação da validade e da eficácia da escrituração, independentemente da ausência de transcrição das demonstrações. Se existe, pois, a contabilidade, o Fisco pode, e deve, a partir dela, empreender as diligências necessárias à configuração do fato tributário, exceto se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

contaminada com vício insanável que a torne imprestável, afinal se trata de uma prova primária, ainda que sujeita à confirmação, por outros documentos hábeis, de sua correspondência com a realidade.

O devido processo legal, em seu aspecto procedimental, foi violado, quando da desobediência ao prévio exame da escrituração e dos documentos guardados pelo sujeito passivo. Vale dizer que o Fisco, até hoje, ficou sem saber quais os fatos escriturados e quais os documentos que os revelavam. Enfim, a verdade material foi preterida, construindo-se, em seu lugar, uma verdade forjada pelo apego excessivo à forma, porque o agente fiscal nem exauriu, ou melhor, nem começou a busca pelo fato real. O procedimento falhou no ponto em que o próprio Fisco perdeu a oportunidade de refutar a veracidade dos fatos constantes da escrituração, omitindo-se no dever de investigar.

Também percebo a atuação do princípio da proibição do excesso, também denominado princípio do devido processo legal em sentido substantivo, ou, ainda, princípio da proporcionalidade, aplicável a todas as espécies de atos dos poderes públicos, vinculando a Administração, o Judiciário e o Legislativo, como sentença Canotilho (in Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 1998, pág. 264). Gilmar Mendes Ferreira (in Direitos Constitucionais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional, 2ª edição, Celso Bastos Editor, 1999, pág. 68) ensina que são três as máximas parciais do princípio da proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. A visão da adequação clama pela verificação da aptidão do ato para produzir o resultado desejado, enquanto que, pelo prima da necessidade, perquire-se se há outro meio menos gravoso e igualmente eficaz e, finalmente, a proporcionalidade em sentido estrito, que mereceu de Robert Alexy o nome de mandado de ponderação, acenando para um juízo definitivo sobre a ponderação entre a medida imposta e os objetivos pretendidos pelo legislador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68  
Acórdão nº : 103-22.470

No que afeta ao caso em exame, já tendo ultrapassado o debate em torno da verdade objetiva, que não se buscou, acolhendo, por conseguinte, a base de cálculo utilizada pelo contribuinte, não vislumbro, desde então, a mínima adequação entre a multa aplicada para punir a falta de recolhimento de um imposto que deveria ser antecipado, diante das antecipações efetivas e tempestivas, correspondentes às bases de cálculo encontradas. Em suma, as estimativas foram realizadas da forma prescrita pela legislação, realização essa que se finalizou com a entrega dos valores corretos aos Cofres Públicos. De plano, ressalta-se a atipicidade da conduta que levou o contribuinte à sanção. A absoluta inidoneidade da medida já bastaria para demonstrar a carência de proporcionalidade.

A desnecessidade da medida, ao seu turno, também ratifica a desproporcionalidade. A ausência de transcrição dos balanços e balancetes no Diário não obsta o esgotamento da atividade fiscal, para fins de determinação do fato tributável real, se existente a escrituração. A multa decorreu de uma conduta precipitada, desnecessária, a partir de cálculos efetuados com base na receita bruta e acréscimos, o que contraria a solidez doutrinária da verdade material. Haveria maior eficácia da atuação fiscalizadora se esta persistisse no exame dos livros, fiscais e comerciais, e respectivos documentos de sustentação, completando a atividade com as diligências recomendáveis, que variam conforme o caso, com a finalidade de alcançar a verdadeira dimensão do fato impositivo.

Por último, a desproporcionalidade da medida em face dos objetivos da lei. Para garantir o IRPJ e a CSSL referentes a todo o ano de 1998, respectivamente nos valores de R\$ 309.583,45 e R\$ 95.419,74 às fls. 19, o Estado quer punir o contribuinte com duas sanções, sendo a primeira, relativa ao IRPJ, de R\$ 783.644,70, e a segunda, relativa à CSSL, de R\$ 156.678,71. No primeiro olhar, já se vê a ruptura com a proporcionalidade da lei, de 75%. E acrescente-se: as estimativas já recolhidas, com o amparo dos balanços e balancetes desconsiderados, acarretaram direitos de crédito à fiscalizada, pois superaram os montantes definitivos dos tributos em comento, apurados em 31.12.1998, gerando à autuada um excedente de R\$ 162.986,94, à fl. 30,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.000721/2003-68

Acórdão nº : 103-22.470

concernente ao IRPJ, e de R\$ 46.956,29, concernente à CSSL, à fl. 44. Quero dizer que, seguindo o rumo traçado pelo Fisco, o total das estimativas de IRPJ que foram antecipadas em 1998, no total de R\$ 444.182,34, conforme fl. 30, deveria ser, no mesmo ano, segundo o cálculo do autuante, à fl. 154, de R\$ 1.342.352,03, enquanto as estimativas de CSSL teriam que alcançar, no período fiscalizado, a cifra de R\$ 351.282,96, segundo o que se lê à fl. 153, em vez de R\$ 95.419,74, conforme fl. 44. Em suma, tendo-se conta os valores definitivos apurados na DIPJ, as multas aplicadas incidiriam sobre montantes globais não antecipados, mas, caso houvesse as antecipações pelos montantes globais calculados pelo autuante, simplesmente aumentariam os créditos da fiscalizada em face da União, o que, em outras palavras, significa dizer que as sanções incidiriam sobre créditos que tais antecipações gerariam, maiores que aqueles assinalados na DIPJ, o que evidencia o excesso da medida.

Pelos motivos aqui aduzidos, a multa isolada, aplicada à recorrente, é repudiada pelo Direito.

Diante de tudo o que consta nos autos, DOU provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 25 de maio de 2006

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA

