



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Recurso nº : 138.691
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1997 a 2000
Recorrente : TELEMAR NORTE LESTE S.A. (SUC. DE TELECOMUNICAÇÕES DO AMAPÁ S.A. - TELEMAPA)
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 13 de abril de 2005
Acórdão nº : 103-21.924

FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS E BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO NO LIVRO DIÁRIO. 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 Fisco pode, e deve, a partir dela, empreender as diligências necessárias à configuração do fato tributário, exceto se contaminada com vício que a torne imprestável.

VALIDADE DA TAXA SELIC. A solução dada à questão prioritária - descabimento da multa isolada - impõe obstáculo à solução sobre a questão subordinada - a validade da taxa SELIC, uma vez que a anulação da multa torna sem sentido a exigência da taxa, em razão da acessoriedade desta em relação àquela.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TELEMAR NORTE LESTE S.A. (SUC. DE TELECOMUNICAÇÕES DO AMAPÁ S.A. - TELEMAPA)

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLAVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

Recurso nº : 138.691
Recorrente : TELEMAR NORTE LESTE S.A. (SUC. DE TELECOMUNICAÇÕES DO AMAPÁ S.A. - TELEMAPA)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por TELEMAR NORTE LESTE S/A, sucessora de TELECOMUNICAÇÕES DO AMAPÁ S/A – TELEMAPA, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão da DRJ/BELÉM nº 1.444/2003 (fls. 275/283), da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, que julgou procedente em parte o auto de infração em fls. 14/18.

A recorrente foi cientificada da autuação no dia 3 de outubro de 2002.

Na peça básica, constam os seguintes fatos imputados à fiscalizada: (a) ausência de comprovação das retenções ou antecipações de imposto de renda na fonte, para o período-base de 1996, e (b) “falta de declaração e/ou de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução” (sic), para o ano-calendário de 1999, a teor do descrito em fls. 15.

Quanto ao último fato acima descrito, não obstante a menção à ausência de declaração ou de pagamento da exação, o agente fiscal esclareceu, no auto de infração, que a causa da autuação residiu, tão-somente, na desobediência ao preceito legal que manda escriturar os balanços de suspensão ou redução no Diário e na falta de registros no Lalur, o que bastou ao Fisco para a desconsideração dos recolhimentos realizados com o apoio daquelas demonstrações mensais. Em consequência disso, o sujeito passivo foi punido com a aplicação de uma multa de 75% que tomou por base os valores do imposto de renda estimado sobre a receita bruta mensal e acréscimos, deduzindo-se da importância então calculada, em cada mês de 1999, o montante mensalmente lançado na Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, com enquadramento legal nos arts. 2º, 43 e 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

Inconformada, a fiscalizada impugnou a exigência, nos seguintes termos:

- 1) que o auto de infração, lavrado em 28.09.2002, não poderia prosperar, em relação ao lançamento do imposto de renda, cujo fato gerador ocorrera em 31.12.1996, já atingido, quando do lançamento, pela decadência
- 2) que, no decorrer do ano-calendário de 1996, a então impugnante fez aplicações financeiras no Banco do Brasil S/A, obtendo rendimentos sujeitos ao imposto de renda retido pela fonte pagadora, o que lhe deu o direito de compensar-se, pela parcela retida, à luz da legislação vigente na época;
- 3) que a glosa dos valores compensados, portanto, foi descabida;
- 4) que a interessada, sujeita ao regime de lucro real, optou, em 1999, por efetuar o pagamento do imposto com fundamento nos balanços mensais, não obstante os tenha denominado "Balanços Patrimoniais" (doc. nº 06), arquivando-os em volume específico, o que não prejudicou a fidelidade das informações ali contidas, eis que, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar, é necessário que se proceda à apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano. Esta é, ao final, a verdadeira base de cálculo do imposto de renda;
- 5) que, malgrado a inexistência de imposto a pagar no ano-calendário de 1999, a Fiscalização impôs a multa isolada prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, depois de encerrado o ano-calendário;
- 6) que já havia antecipado valores acima do imposto de renda apurado em 31/12/1999, inexistindo, por conseguinte, supostas diferenças do "imposto devido por estimativa", o que afasta a aplicação da multa isolada;
- 7) que, analisando-se a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 1999 (doc. nº 07), em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

especial a Ficha 13A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, percebe-se que a fiscalizada antecipou a importância de R\$ 702.685,99 a título de imposto por estimativa, determinado com base nos balanços mensais de suspensão e/ou redução, enquanto o imposto apurado em 31 de dezembro de 1999 atingiu o montante de R\$ 313.411,71, resultando em crédito a favor da interessada, de R\$ 389.274,28;

8) que não houve, portanto, omissão ou insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ, em 1999;

9) que a multa isolada, conforme o auto de infração, tem como fundamento fático, unicamente, a omissão da transcrição dos balancetes correspondentes aos meses de 1999 no Diário e no Livro de Apuração do Lucro Real;

10) que, adotando o sistema informatizado de contabilidade, o livro Diário da autuada só existe materialmente (revestido das formalidades intrínsecas e extrínsecas) após o encerramento do ano-calendário; até então, o Diário apresentado às autoridades fiscais é composto de folhas soltas, assim como todas as informações contábeis. No mesmo contexto, os balanços patrimoniais que a fiscalizada elaborou;

11) que a taxa SELIC não equivale à soma da inflação do período com juros moratórios. Corresponde, isso sim, a juros remuneratórios, livremente fixados pelo Governo na consecução de sua política econômica, somados a custos de operação e de gestão de títulos públicos;

12) que a invalidade da taxa SELIC, como índice de mora, foi reconhecida pelo STJ no RESP nº 215.881, relatado pelo Min. FRANCUILLI NETO, cujo voto foi acompanhado pelos Min. NANCY ANDRIGHI, PEÇANAHA MARTINS, ELIANA CALMON e PAULO GALOTTI.

Abaixo, as ementas da decisão de 1ª instância:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

Ano-calendário: 1996, 1999

Ementa: LUCRO REAL ANUAL. SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DA ESTIMATIVA - A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual está obrigada aos pagamentos mensais por estimativa com base na receita bruta. A redução ou suspensão dos recolhimentos mensais estimados está condicionada a que os balanços ou balancetes acumulados estejam transcritos no livro Diário e que o lucro real do período por eles abrangido esteja demonstrado no LALUR, até a data de vencimento de cada parcela mensal.

GLOSA DE DESPESAS. DECADÊNCIA - Procede a arguição de decadência tendo em vista que nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre pagamento antecipado do tributo.

JUROS. TAXA SELIC – Tendo a cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC previsão legal, não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar arguição de sua inconstitucionalidade.”

Cientificada da decisão em 10/10/2003 - comprovante em fls. 289 -, a interessada interpôs recurso voluntário em 20/10/2003 (fls. 290), por meio do qual alega:

- a) que a ausência de transcrição dos balancetes mensais (obrigação acessória) não causou prejuízo ao Erário, pois a recorrente efetuou, nos prazos estabelecidos pela lei, o pagamento do imposto devido por estimativa;
- b) que a discussão cinge-se ao fato de que os balanços patrimoniais mensais não foram considerados para fins de suspensão/redução do imposto por estimativa, em virtude não estarem transcritos no Livro Diário;
- c) que o art. 35 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, autoriza a suspensão ou a redução do pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstrado, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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

- d) que, sujeita ao regime de lucro real, a recorrente optou, em 1999, por efetuar o pagamento do imposto com fundamento nos balanços mensais, não obstante os tenha denominado "Balanços Patrimoniais" (doc. nº 06), arquivando-os em volume específico, o que não prejudicou a fidelidade das informações ali contidas, eis que, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar, é necessário que se proceda à apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano. Esta é, ao final, a verdadeira base de cálculo do imposto de renda;
- e) que a estimativa tem caráter precário e provisório, seja ela apurada com base na receita bruta e acréscimos, seja apurada com base em balanços ou balancetes, porquanto o contribuinte estará sempre sujeito à apuração do lucro real em 31 de dezembro, quando, então, será avaliado se o total já antecipado é suficiente, ou não, para cobrir o imposto relativo ao período de apuração completo (anual);
- f) que o excesso do total das estimativas sobre o IRPJ, obtido a partir do lucro real anual, gera direito a compensação ou a restituição;
- g) que a insuficiência do total das estimativas recolhidas com base na lei, em comparação ao imposto de renda apurado em 31 de dezembro, gera um saldo a ser pago em quota única;
- h) que, encerrado o ano-calendário, não cabe falar em estimativa;
- i) que a capitulação legal imposta, na aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, IV, Lei nº 9.430/96), não se subsume ao ocorrido, porquanto o imposto por estimativa foi efetivamente recolhido;
- j) que, analisando a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 1999 (doc. nº 07), em especial a Ficha 13A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, nota-se que a fiscalizada antecipou a importância de R\$ 702.685,99 a título de imposto por estimativa, determinado com base nos balanços mensais de suspensão e/ou redução, enquanto o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

imposto apurado em 31 de dezembro de 1999 atingiu o montante de R\$ 313.411,71, o que resultou em crédito a favor da interessada, de R\$ 389.274,28;

- k) que o art. 161 do CTN limita aos de caráter moratório os juros incidentes sobre os débitos tributários em atraso, estando vedada, ao legislador, a estipulação em lei de juros remuneratórios;
- l) que a invalidade da taxa SELIC, como índice de juros de mora, foi reconhecida pelo STJ no RESP nº 215.881, relatado pelo Min. FRANCUILLI NETO, cujo voto foi acompanhado pelos Min. NANCY ANDRIGHI, PEÇANAHA MARTINS, ELIANA CALMON e PAULO GALOTTI, e, na mesma linha, a decisão no RESP nº 291.257/SC, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ 17.06.2002.

Segue o arrolamento de bem – fls 334/368. Despacho do órgão preparador providencia o encaminhamento do feito a este Conselho.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator.

Tomo conhecimento do presente recurso, porque tempestivo, além de atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

A primeira 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 1999. Isto é: inquire-se, agora, se a falta de registro dos balanços ou balancetes induzem, ou não, à sanção que se aplicou à recorrente. Antes, é preciso realçar o quadro fático, em sua inteireza:

- a) o Fisco, em 2002, quando do lançamento de ofício, já dispunha da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, do ano-calendário de 1999 – fls. 62/101, juntada aos autos pelo próprio autuante, peça que tem como elemento integrante a Ficha 12 - Cálculo do Imposto de Renda por Estimativa Mensal – fls. 67/72, 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 ao recurso um resumo dos resultados mensais (fls. 199), apurados no decorrer de 1999, coincidentes com os dados da referida Ficha 12.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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. 911 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz é o art. 7º da Lei nº 2.354, de 1954:

"Art. 911. 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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67

Acórdão nº : 103-21.924

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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 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.

A mim me parece 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67

Acórdão nº : 103-21.924

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 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 ressurgiu 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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 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, 138.691*MSR*04/05/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

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.

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 imponible.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10235.000727/2002-67
Acórdão nº : 103-21.924

Por último, a desproporcionalidade da medida em face dos objetivos da lei. Para garantir estimativas de R\$ 702.685,99, o Estado quer punir o contribuinte com uma sanção pecuniária de R\$ 1.056.907, 41. A proporcionalidade da lei, de 75%, por si só já se revela ferida.

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

Quando à taxa SELIC, impossível avançar no exame da controvérsia na parte que lhe é correspondente. A solução dada à questão prioritária – descabimento da multa isolada - impõe obstáculo à solução sobre a questão subordinada - a validade da taxa SELIC. *In casu*, a decisão sobre a primeira preexcluiu a possibilidade mesma de ser julgado o mérito da segunda, uma vez que a anulação da multa isolada tornou sem sentido a existência da taxa SELIC, em razão da acessoriedade desta em relação àquela.

Diante de tudo o que consta nos autos, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, DF, 13 de abril de 2005.


FLÁVIO FRANCO CORRÊA

