



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	17883.000222/2005-50
<b>Recurso nº</b>	152.077 Voluntário
<b>Matéria</b>	Multa isolada
<b>Acórdão nº</b>	103-22.684
<b>Sessão de</b>	19 de outubro de 2006
<b>Recorrente</b>	ASTOR ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
<b>Recorrida</b>	1ª TURMA/DRJ NO RIO JANEIRO I/DRJ-RJO I

---

Assunto: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

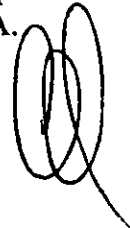
Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: 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.

**Ementa:** MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES SUPERIORES AO MONTANTE DEFINITIVO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO. IMPROCEDÊNCIA DA SANÇÃO. 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 por ASTOR  
ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.



ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
Presidente

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA

Relator

10 NOV 2006

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



## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o auto de infração para lançamento de multa isolada, relativamente aos fatos ocorridos entre os anos-calendário de 2001 a 2003.

Ciência do auto de infração no dia 17.11.2005 (fl. 784).

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir o resumo nele constante, *in verbis*:

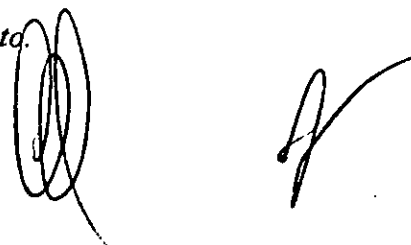
*“Os fatos que motivaram o lançamento estão descritos, com o correspondente enquadramento legal, às fls. 785/787 (auto de infração) e 775/780 ('Termo de Constatação Fiscal' - TCF, anexo ao auto). Em suma foi verificado que os Balancetes de Suspensão/Redução não foram transcritos nos Livros Diários além de terem sido levantados sem a observância das leis comerciais e fiscais. Enquadramento legal: arts. 2º, 3º e 6º, caput, da Lei nº 9.430; de 27 de dezembro de 1.996; artigos 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999 c/c artigos 43 e 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei 9.430/1996 e artigo 230, parágrafo 1º, inciso I, do RIR/99, c/c artigo 35, parágrafo 1º, alínea 'a', da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995.”*

Impugnação às fls.797/810. Ciência da decisão de primeira instância no dia 03.03. 2006, à fl. 219, assim ementada:

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

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/08/2003*

*Ementa: Nulidade. Inocorrência. – O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação tributária relativos ao processo administrativo fiscal bem como a observância do amplo direito de defesa do contribuinte afasta a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.*



*Inconstitucionalidade ou Ilegalidade. Arguição. A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa unicamente ao Poder Judiciário.*

*Pedido de Perícia. Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que não atender aos requisitos legais e indeferido, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.*

*Multa Isolada. A falta de recolhimento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica por estimativa enseja a aplicação da multa de ofício isolada, caso a empresa, optante pela tributação com base no lucro real anual, tenha deixado de transcrever no 'Livro Diário' os balancetes de suspensão/redução elaborados de acordo com as prescrições da legislação de regência.*

*Lançamento procedente"*

Recurso a este Colegiado com data de entrada na repartição local no dia 04.04.2006, às fls. 905/917. Bens arrolados à fl. 975/994. Juízo de seguimento à fl. 1.124. Nesta oportunidade, aduz, em síntese:

- a) a autoridade fiscal teria desconsiderado todo o sistema de suspensão/redução da recorrente ante o fato de não haver transcrição dos respectivos balanços/balancetes no Livro Diário;
- b) não houve verificação completa dos fatos tributáveis, nem da efetiva lesão ao Fisco, e, sim, clara violação ao artigo 142 do CTN;
- c) caso houvesse atento exame da documentação apresentada pela autuada, o agente fiscal teria concluído que não houve insuficiência no recolhimento do tributo devido;




- d) o objetivo da transcrição das referidas demonstrações no Diário é apenas e tão-somente dar transparência ao Fisco;
- e) o exercício da faculdade de suspensão ou redução dos recolhimentos não se subordina à transcrição dos balanços e balancetes no livro Diário, mas à efetiva existência de balanço ou balancete, que visam, isto sim, a comprovar que o sujeito passivo reúne os requisitos legais, autorizadores da efetiva entrega aos Cofres Públicos de importância menor que a apurada por estimativa;
- f) o raciocínio do Fisco, conforme o narrado no auto de infração, leva ao absurdo de um tratamento isonômico entre dois contribuintes em situações distintas, sendo um deles o que suspendeu os pagamentos sem base em balanço ou balancete, enquanto o outro, levantando os balanços ou balancetes exigíveis, promovera a suspensão aludida, com o supedâneo de tais referenciais;
- g) a visão do autuante trata a mera transcrição do balanço/ balancete no Diário como fato jurídico mais importante que a feitura das sobreditas apurações, que servem para comprovar a presença dos requisitos que permitem o exercício da faculdade de suspender ou reduzir os pagamentos;
- h) a fiscalizada mantinha escrita fiscal comprobatória do resultado mensal demonstrado na Lalur, para a apuração do IRPJ;
- i) no tocante ao Diário, a recorrente reconhece que escriturava, em resumo, os saldos iniciais e os movimentos a débito e a crédito nas contas patrimoniais e de resultado, o que não impedia o reconhecimento do resultado contábil nem a fruição da faculdade de suspensão ou redução do pagamento mensal do IRPJ;
- j) a própria estrutura do Diário possibilita vislumbrar os saldos de todas as contas patrimoniais e de resultado ao encerramento de cada período de apuração, utilizáveis, assim, como base mensal para a compilação dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução;
- k) além do exposto, a Fiscalização entendeu que as folhas do Diário eram imprestáveis, malgrado, e paradoxalmente, tenha aproveitado a receita da própria escrituração comercial, no cômputo das estimativas;
- l) no tocante à sanção aplicada, adverte que não cabe, na espécie, o disposto no artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o caso em exame, que se restringe ao descumprimento da transcrição no Diário, não passa de uma simples irregularidade



formal sobre a qual não incide a multa mencionada, conclusão que se avulta diante dos prejuízos fiscais encontrados nas declarações de ajuste;

m) ao final, pugnando pelas diligências necessárias, requer que se julgue o feito improcedente.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long tail extending downwards.A handwritten signature in black ink, consisting of a single large loop followed by a long diagonal stroke extending upwards and to the right.

## Voto

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

O presente reúne os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Assim se resumem os fatos relevantes à imposição da multa ora em exame, segundo a narrativa do autuante:

- a) os balanços de suspensão ou redução não foram transcritos nos Diários dos respectivos anos-calendário;
- b) os resumos de totalização dos movimentos a débito e a crédito dos grupos das contas patrimoniais e de resultado, escriturados no final de todos os Diários, referentes aos períodos mensais entre janeiro de 2000 e junho de 2004, não se submeteram às disposições das leis comerciais e fiscais, pois neles não estão a individualização das receitas e despesas e a determinação do lucro líquido do exercício;
- c) a fiscalizada não mantinha os livros Razão para os períodos relacionados no auto de infração, sob a justificativa de que estavam inseridos nos Diários apresentados.

Em primeiro lugar, é preciso salientar que a autuada, optante pelo regime de estimativas mensais, apurou prejuízos fiscais ao término dos anos-calendário de 2001 a 2003, conforme fls. 35, 51 e 67, com imposto a restituir, nos períodos anuais em referência, proveniente das estimativas então recolhidas.

De plano, anoto que o Fisco não anexou todas as folhas do Diário, referentes aos meses fiscalizados. De regra, o agente fiscal somente juntou aos autos os termos de abertura, os resumo dos movimentos mensais a débito e a crédito das contas patrimoniais e de resultado e os termos de encerramento, como revelam os documentos às fls. 122/584. Vale dizer que a essência da escrituração não compôs o material probatório coligido pelo Fisco, não obstante a existência de muitas outras páginas do livro aludido. A propósito e a título de exemplo, indico as peças relativas a outubro de 2001 – fls. 300/307 – pelas quais se pode perceber que, do termo de abertura (fl. 300), passa-se à página 57 do mencionado Diário (fl. 301), onde começa

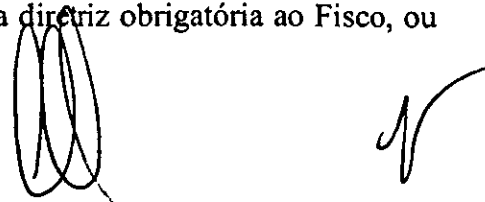


o precitado resumo da movimentação dos débitos e créditos das contas do mês. Repara-se que a mesma sistemática probatória orientou o autuante nos demais períodos abarcados pela multa isolada. No entanto, a recorrente apresenta, também para exemplificar, as folhas do Diário do mês de novembro de 2002, conforme fls. 996/1.028, não inseridas pelo Fisco. No entanto, consigno que, se a escrita da fiscalizada não se presta à apuração do lucro real, o caminho previsto em lei é o arbitramento do lucro em períodos trimestrais, consequência igualmente reservada pelo ordenamento ao contribuinte que não mantém, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, o livro Razão, na forma do artigo 47, II, alínea “b”, e VII, da Lei n.º 8.981, de 1995, em combinação com o artigo 1.º da Lei n.º 9.430, de 1996.

Embora o Fisco se refira à inexistência do Razão – o que já bastaria ao arbitramento do lucro – nada ficou dito quanto à qualidade da escrituração no Diário em si, para os fins a que se destina, qual seja, a determinação do lucro real. Por isso, não posso tomá-la como imprestável, se a acusação nada ressalta a tal respeito. E anoto que estou impossibilitado de proferir conclusão nesses termos, já que o agente fiscal baseou-se, tão-somente, na ausência das transcrições dos balanços e balancetes mensais, nos Diários correspondentes, para a incidência da sanção. Nesse sentido, circunscrevo-me, aqui e agora, aos efeitos de tal omissão, avaliando se a falta de registro dos balanços ou balancetes induz, ou não, à multa que se aplicou à autuada, com a desconsideração dos valores mensais constantes nos demonstrativos referidos. Antes, entendo que é necessário realçar o quadro fático, em sua inteireza:

- a) o Fisco, em 2005, quando do lançamento de ofício, já dispunha das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, dos anos-calendário de 2001 a 2003 – fls. 25/72, reunidas aos autos pelo próprio autuante, compostas por várias fichas, dentre as quais a de n.º 12 – A, Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa – fls. 31/34, 47/50 e 63/66 – para a determinação dos IRPJ a partir dos balanços de suspensão e redução mensais;
- b) por outro lado, como já destacado, a Fiscalização constatou que as demonstrações em tela não estavam transcritas no Diário; e
- c) nos autos, não há qualquer informação que indique a execução de diligências direcionadas à apuração da veracidade dos valores declarados.

Há que se examinar, por oportuno, se a verdade objetiva, enquanto princípio que inspira o procedimento fiscal, deveria, ou não, constituir uma diretriz obrigatória ao Fisco, ou



se, ao contrário, o rigor formal expresso na lei deveria prevalecer sobre aquele princípio, como, efetivamente, prevaleceu, quando da cobrança 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.

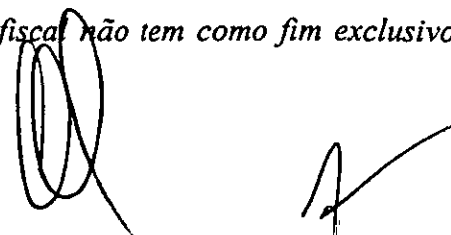
O respeito pela verdade material coincide com o dever de precisar o fato real, para o juízo de adequação típica. Aurélio Pitanga, ao tratar do tema (in *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*, Ed. Forense, 2ª edição, pág. 46) declara que a *“ação da autoridade fiscal, impulsionada 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 inquinar-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.

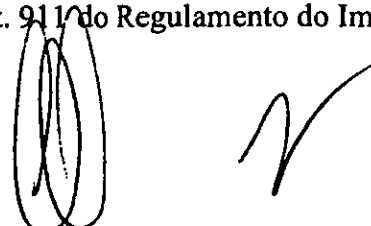
A doutrina, portanto, nos remete a um dever de investigação para a coleta de evidências sobre o fato tributável, uma vez que a Administração não possui interesse subjetivo na solução da controvérsia, pois o único fim por ela visado é a legalidade. Tal conclusão é de extrema nitidez na obra de Alberto 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 carácter 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 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 as 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 têm 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, aprovado pelo 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 extrai da 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.

Trilha distinta, entretanto, leva-nos à semelhante conclusão quanto ao dever de investigar, dessa feita com o auxílio de regras diferentes 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 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 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.

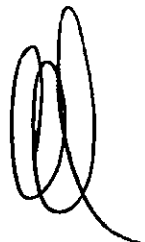
Feitos os devidos destaques da doutrina no que concerne aos sistemas de valoração de provas, vale realçar, neste ponto, o que se depreende do art. 9º, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, quando o legislador, ao instituir provas tarifadas, também direcionou a condução da Fiscalização. Eis os dispositivos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

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 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.

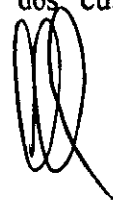


Chamo a atenção para o vocábulo “inveracidade”, destacado na alínea “d”, integrante do preceito legal aqui indicado. O verbo “cabere”, por sua vez, só tem sentido como dever, caso contrário vigoraria a idéia de uma faculdade, concedida ao agente fiscal, incidindo sobre interesses indisponíveis. Ambos 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 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 Pitanga 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 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

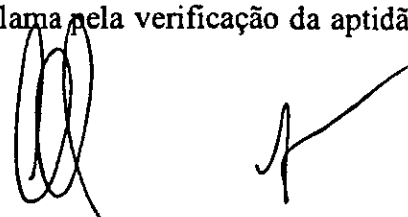


assegurar, pela reunião em um livro comum, o vínculo entre a contabilidade e os balanços e balancetes, visando a conferir maior segurança na vida jurídica, vale dizer, maior confiança ao Fisco, quando este indagasse a respeito dos fatos que compõem a base de cálculo dos tributos estimados, apurados com 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 artigos 130 e 145, III e IV, do Código Civil de 1916, e 104, III, c/c 185 do Código Civil vigente. Mas tais dispositivos não autorizam 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. Quero dizer que o Fisco, até hoje, permanece 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 sentencia 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.

No que afeta ao caso concreto, 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. 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 atuação 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 atividade fiscalizadora se esta persistisse no exame dos livros, fiscais e comerciais, e respectivos documentos de sustentação, completando a fiscalização com as diligências recomendáveis, que variam conforme o caso, com a finalidade de alcançar a verdadeira dimensão do fato imponible.

Por último, a desproporcionalidade da medida em face dos objetivos da lei: as estimativas já recolhidas, com o amparo dos balanços e balancetes desconsiderados, acarretaram direitos de crédito à fiscalizada, tendo-se em conta os prejuízos fiscais apurados em 31 de dezembro dos anos de 2001, 2002 e 2003, gerando à autuada recolhimentos excedentes de R\$ 3.182.294,75, à fl. 35, R\$ 724.548,14, à fl. 51, e R\$ 10.655.407,09, à fl. 67, respectivamente, concernentes ao IRPJ. Nesse diapasão, seguindo o rumo traçado pelo Fisco, o total das estimativas de IRPJ que foram antecipadas em 2001, no total de R\$ 3.182.294,75, deveria ser, no mesmo ano, conforme o cálculo do autuante, à fl. 790, de R\$ 5.476.461,07, enquanto em 2002 as estimativas seriam de R\$ 11.310.949,64, em vez de R\$ 724.548,14, e em 2003, alcançariam a cifra de R\$ 13.938.894,06, e não de R\$ 10.655.407,09. Em suma, diante



dos valores definitivos apurados nas 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, acrescendo as restituições já assinaladas nas DIPJ, o que evidencia o excesso da medida.

Em razão dos fundamentos expostos, DOU provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA

