



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
RECURSO Nº. : 111.048
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1994
RECORRENTE : M. J. H. ESTIVAS LTDA.
RECORRIDA : DRJ em RECIFE (PE)
SESSÃO DE : 25 de fevereiro de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

MULTA PECUNIÁRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL -

É devida a multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou serviço prestado, no caso em que o contribuinte, pessoa física ou jurídica, não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação da operação (Lei nº 8.846/94 - arts. 2º e 3º).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **M. J. H ESTIVAS LTDA.**

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 MAR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WALMIRA LHANESA VASCONCELLOS FRANÇA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329
RECURSO Nº. : 111.048
RECORRENTE : M. J. H ESTIVAS LTDA.

RELATÓRIO

M. J. H. ESTIVAS LTDA., contribuinte inscrito no CGC/MF 35.625.904/0002-78, com sede na cidade de Caruaru, Estado de Pernambuco, à Rua Guararapes, nº 09 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Caruaru - PE, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pela DRJ em Recife - PE, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 160/164.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/11/94, o Auto de Infração de fls. 01/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 40.649,79 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de multa pecuniária.

O lançamento foi motivado pelo fato que, em 10/11/94, em visita fiscal realizada por funcionários da Secretaria da Receita Federal, foi constatado a falta de emissão de documento fiscal, nos termos da lei, no momento da efetivação da operação de venda relativo ao período de 08/11/94 a 11/11/94, conforme consta dos documentos de fls. 04/51.

A infração foi capitulada nos artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994.

Em sua peça impugnatória de fls. 53/56, apresentada tempestivamente, em 21/12/94, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja julgada insubsistente com base nas seguintes argumentações:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

- que em preliminar informa que o autuante promoveu a apreensão dos documentos fiscais e notas de pedido, objeto de sua fiscalização, o que por seu ato voluntário, cerceia o direito de defesa da suplicante, tendo em vista a impossibilidade de análise para as explicações e fundamentações que se fazem mister neste instrumento. Além do referido ato, não identifica na peça punitiva os documentos envolvidos, impossibilitando qualquer manifestação da suplicante sobre o assunto;

- que a suplicante emitiu no período de 08 a 10 de novembro de 1994, notas de pedido contendo a quantidade e tipo de mercadoria de sua comercialização, para posterior emissão dos correspondentes documentos fiscais, que acobertariam o trânsito das mesmas até o seu destino final, o que efetivamente ocorreu;

- que a suplicante, como cumpridora fiel de suas obrigações tributárias, foi infeliz na presunção do Sr. auditor que, prematuramente agindo, lavrou a peça punitiva sem ao menos averiguar os documentos que foram apresentados. E não o fez, pelo simples fato de presumir que, por constar na nota de pedido o carimbo "ENTREGUE", tinha este sido utilizado para acompanhar as mercadorias até o seu destino final;

- que o auditor pensou que as mercadorias, objeto de comercialização da suplicante, fossem "acobertadas" por simples pedidos de compra, não observando os documentos fiscais emitidos para acompanhar o trânsito dos produtos;

- que para se atestar as afirmações da suplicante, aqui expostas, basta comparar as notas de pedido com os correspondentes documentos fiscais, o que não se pode aqui ser feito, face os mesmos estarem em poder desse Fisco.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário apurado, com base nos seguintes argumentos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

- que quanto a preliminar se faz oportuno observar que dos documentos apreendidos pela fiscalização, através do Termo de Apreensão de folha 03, apenas as notas de pedidos ali relacionadas ficaram em poder dos autuantes para a formação do processo. Os talonários de nota fiscal lá mencionados foram devolvidos, tanto que deles a autuada, em atendimento à solicitação desta DRJ, extraiu cópia das notas emitidas, no período de 15/10/94 a 15/11/94;

- que a autuada deixou claro, no decorrer da sua defesa, que dispunha dos documentos fiscais correspondentes às notas de pedido que serviram de base para a autuação e que sua afirmação poderia ser comprovada, bastando comparar as notas de pedido com os correspondentes documentos fiscais, só não o fazendo na própria impugnação em função da impossibilidade acima mencionada;

- que se a finalidade das notas de pedido consiste, exatamente, em subsidiar a emissão das notas fiscais correspondentes, e se as mercadorias saídas do estabelecimento da autuada sempre o são com a nota fiscal para acompanhá-las até o seu destino final, como foi esclarecido na defesa, resta trazer ao processo o conjunto de notas fiscais emitidas pela autuada, no período que foi objeto da fiscalização, para que seja feita a comparação com as notas de pedidos constantes do auto de infração;

- que é suficiente, pois, para caracterizar o descumprimento da Lei, que os elementos obtidos pela fiscalização evidenciem que de fato existiu a operação de venda, sobretudo quando estejam presentes indícios de que já houve a saída das mercadorias do estabelecimento ou o ingresso da receita correspondente;

- que a autuada confirmou que realmente constitui rotina de seu estabelecimento a emissão daqueles documentos, contestando, contudo, que os mesmos sirvam para acompanhar a mercadoria até o seu destino final, dizendo que, ao contrário do que foi interpretado pelos autuantes, sempre emite o documento fiscal, antes da saída da mercadoria;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35

ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

- que as notas de pedido que serviram de base para autuação correspondem a vendas de mercadorias efetuadas uma vez que ditas mercadorias já haviam, inclusive, sido entregues aos seus respectivos compradores quando da visita da fiscalização;

- que a autuada não comprovou a alegação apresentada na defesa de que dispunha das notas fiscais correspondentes àqueles pedidos, limitando-se a trazer ao processo notas fiscais outras, não relacionadas com as operações que motivaram a autuação.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

“MULTA LEI 8.846/94 - NÃO EMISSÃO DE NOTA FISCAL

A existência de notas de pedidos, das quais constem elementos característicos da compra e venda, tais como, data da operação, descrição da mercadoria e preço, corroborados por indícios de que tenha havido a entrega da mercadoria ou o recebimento da receita correspondente, sem que tenham sido apresentadas as correspondentes notas fiscais, caracteriza a hipótese de venda sem emissão de nota fiscal, prevista na Lei 8.846/94.

AÇÃO ADMINISTRATIVA PROCEDENTE.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/07/95, conforme Termo constante das fls. 154/156, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (08/08/95), o recurso voluntário de fls. 160/164, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que as notas de pedidos são papéis que não propiciam qualquer vínculo mercantil. São emitidos em diversas situações, inclusive por vendedores que utilizam os mesmos para efetuarem orçamentos ou preliminares de vendas aos adquirentes ou pretendentes. O fato dos mesmos constarem o carimbo de “mercadoria entregue” não justifica que os mesmos acompanham as mercadorias. Tal presunção não tem qualquer embasamento fático, mas tão somente a vontade equivocada do autuante;

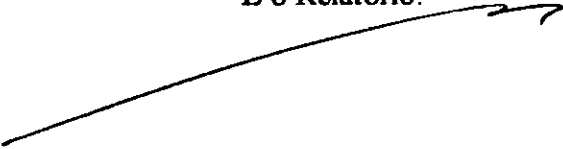


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

- que fornecido o orçamento, o canhoto é enviado ao setor de faturamento, que fica no aguardo da ordem para emissão da respectiva nota fiscal. Uma vez emitida e liberada a mercadoria, é apostado o carimbo “ENTREGUE” nos referidos pedidos.

É o Relatório.

Uma linha curva manuscrita que se estende da esquerda para a direita, terminando em uma seta, indicando a assinatura do relator.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

VOTO

CONSELHEIRO NELSON MALLMANN, RELATOR

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

De acordo com a sua defesa, a recorrente argüi, basicamente, que o fato de constar nos pedidos o carimbo de “mercadoria entregue” não justifica que os mesmos acompanharam as mercadorias, já que fornecido o orçamento e a emissão do respectivo pedido, o canhoto é enviado ao setor de faturamento, que fica no aguardo da ordem para emissão da respectiva nota fiscal. Uma vez emitida e liberada a mercadoria, é apostado o carimbo “ENTREGUE” nos referidos pedidos.

Como se vê, a discussão dos presentes autos prende-se sobre a aplicabilidade de multa quando o contribuinte deixa de atender as normas sobre a emissão de documentos fiscais.

Para o deslinde da questão impõe-se invocar o que diz a respeito do assunto a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994:

“Art. 1º - A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35

ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

Art. 2º - Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Art. 3º - Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.

Parágrafo único - Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

Art. 4º - A base de cálculo da multa de que trata o art. 3º será o valor efetivo da operação, devendo ser utilizado, em sua falta, o valor constante da tabela de preços do vendedor para pagamento à vista, ou o preço de mercado."

Como se vê do dispositivo legal retrotranscrito a emissão do documento fiscal se dá no momento da efetivação da operação e no caso em pauta é evidente que os pedidos de fls. 04/51, referem-se a vendas já realizadas no dia da visita da fiscalização, evidenciado pela entrega das mercadorias, confirmado pela autuada ("uma vez emitida a nota fiscal e liberada a mercadoria é aposto o carimbo "ENTREGUE" nos referidos pedidos"), cujos valores não estão lastreadas, em sua totalidade, pelo documento fiscal correspondente.

Se a finalidade das notas de pedido consiste, exatamente, em subsidiar a emissão das notas fiscais correspondentes, e se as mercadorias saídas do estabelecimento da autuada sempre o são com nota fiscal para acompanhá-las até o seu destino final, faltou trazer ao processo o conjunto de notas fiscais emitidas pela autuada para cobrir a totalidade dos pedidos emitidos, cujas mercadorias foram entregues aos adquirentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35

ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, face a particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário - Resenha Tributária - SP 1991 - pág. 3 e 4), que assim leciona:

"2.2 - Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

2.3 - As presunções podem ser, segundo a sua origem, a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua consequente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a consequente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 - Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (juris tantum) ou absolutas (juris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35

ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

Ora, pela análise dos pedidos emitidos pela suplicante, cuja mercadoria foi entregue, ficou, claramente, evidenciado, que houve vendas superiores ao documentário fiscal apresentado. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de desvio de receitas, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente não emitiu o documentário fiscal, competirá a este produzir a prova da improcedência da presunção.

A suplicante deixou claro, no decorrer da peça impugnatória, bem como na peça recursal, que dispunha dos documentos fiscais correspondentes às notas de pedido que serviram de base para autuação e que sua afirmação poderia ser comprovada, bastando comparar as notas de pedido com os correspondentes documentos fiscais, entretanto, nada apresentou de concreto.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção de que não foi emitida a nota fiscal correspondente aos pedidos constantes as fls. 04/51.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco, é a mesma.

A multa em questão é de natureza punitiva, ou seja, é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente pela falta da emissão do documento fiscal previsto na legislação.

Ora, o ato ilícito (contrário à lei) é sancionável de várias formas. O ilícito penal, por exemplo, é punível com restrição à liberdade do agente criminoso (reclusão, detenção, prisão simples) ou com pena pecuniária (multa). A sanção penal expressa em multa, não é tributo. Igualmente, não constituem tributos as sanções administrativas e civis, quando o particular é condenado a entregar dinheiro ao Estado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10435/000.678/94-35
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.329

Não se pode confundir o ilícito fiscal com o ilícito penal. O que a Medida Provisória nº 391, de 23/12/93, convalidada pela Lei nº 8.846, de 21/01/94, previu, e o Fisco aplicou, foi sanção de natureza fiscal, pecuniária, perfeitamente veiculável através daquele instrumento legal.

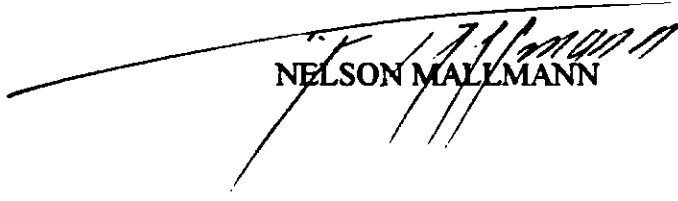
O art. 97, V, do CTN, o permite. E a Medida Provisória, tendo força de lei (art. 62, da CF/88) é lei, em sentido material, e não é inconstitucional pelo fato de cominar sanção de natureza tributária. O que ela não pode é fixar pena excludente da liberdade individual, pena no sentido criminal, propriamente dito.

O objetivo da Lei nº 8.846/94 foi estabelecer penalidade tão severa que disestimulasse a prática de omissão de receitas e conseqüente sonegação de imposto e contribuições, via a prática da não emissão de notas fiscais por parte dos fornecedores de bens ou serviços.

Enfim, correta está a exigência da multa, pois ficou provado a infração descrita no artigo 3º da Lei nº 8.846/94, não cabendo qualquer reparo a decisão recorrida.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de fevereiro de 1997


NELSON MALLMANN