



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

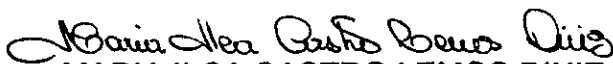
PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
RECURSO Nº : 108.975
MATÉRIA : IRPJ - Ex. de 1994
RECORRENTE : DILUMIX - DILUENTES PARA PREMIX LTDA.
RECORRIDA : DRF em LIMEIRA/SP
SESSÃO DE : 10 de junho de 1997
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

PENALIDADES - MULTA DO ART. 3º DA LEI 8.846/94 - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - PRESSUPOSTOS DE VALIDADE. O lançamento, como procedimento vinculado, portanto regrado, deve ser celebrado com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo artigo 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada em elementos materiais de prova veementes, consubstanciados por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança, seriedade e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ilicitude fiscal. Insubsiste a aplicação da multa prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94 se não há prova da comercialização dos bens.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DILUMIX - DILUENTES PARA PREMIX LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima 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.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34

ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

RECURSO Nº : 108.975

RECORRENTE : DILUMIX - DILUENTES PARA PREMIX LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a pessoa jurídica à epígrafe, a este Colegiado, da decisão do Sr. Delegado Substituto da Receita Federal em Limeira - SP, que julgou procedente a penalidade aplicada nos termos do disposto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.846/94, conforme consta do auto de infração lavrado à fl. 01 do presente processo, face à constatação de que a mesma vendeu mercadorias e/ou produtos sem emissão de notas fiscais.

Ao defender-se contra tal imposição, a pessoa jurídica alegou, em síntese, que a empresa trabalha especificamente com sabugo de milho, que depois de moído será incorporado à ração animal, o qual é adquirido em grande quantidade durante a safra e por ser muito volumoso e de difícil moagem é feita uma moagem grosseira inicialmente e em seguida armazenado para futuro processamento, o que a leva a procurar todas as alternativas de armazenamento. O barracão onde estava armazenado o produto objeto da lavratura do auto de infração trata-se de uma oficina que lhe presta serviços de manutenção em seus moinhos, e devido à relação mantida com seus proprietários obteve graciosamente os fundos da instalação para armazenar o sabugo de milho em estado grosseiro. Tal operação não constitui venda de mercadorias, conforme pode ser testemunhado, e por não saber que tal produto residual, basicamente um lixo, tivesse que submeter a tratamento fiscal, não emitia nota fiscal de simples remessa.

A autoridade julgadora manteve a exigência argumentando que: a mercadoria estava em lugar distinto da sede da empresa; a transferência da mercadoria deveria estar calcada em nota fiscal de remessa; não logrando comprovar a transferência através de documentos hábeis e tendo a mercadora saído do local de fabricação é de se considerar como efetuada a operação de venda para fins fiscais; tem-se por desnecessário ouvir testemunhas para comprovar que não houve envolvimento de valores comerciais na transação, pelos motivos acima; não procede a alegação de que não foi emitida a nota fiscal de remessa ao transferir a mercadoria por desconhecimento de sua obrigatoriedade.

Interposto o recurso a recorrente alegou, em síntese, que: a autoridade fiscal, entendendo que ela estaria vendendo Farelo de Sabugo de Milho, estimou uma quantidade de 300 ao valor unitário de Cr\$ 1.000,00 para chegar ao valor total de Cr\$ 300.000; não comercializa qualquer tipo de derivado de milho, tampouco o sabugo ou o farelo deste, que é matéria prima em sua atividade, que depois de transformada vai integrar a sua linha de produção; em razão de seus objetivos sociais (que transcreve) os seus clientes são laboratórios da indústria farmacêutica veterinária aos quais fornece veículos-diluentes de sua fabricação; nunca se imaginou fabricar ração ou farelo de sabugo de milho para fins de

PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

comercialização, conforme afirmou em sua defesa; trata-se de matéria prima indispensável ao fabrico de seus veículos-diluentes a serem fornecidos aos laboratórios; o local onde foram encontrados depositados, pela própria característica de subproduto agrícola, é um simples depósito de matéria prima que é sazonal, eis que somente encontrada em determinada época do ano, quando há em abundância, sem qualquer valor econômico, ocasião em que se estoca, e daí a necessidade daquele armazenamento; ao contrário do que entendeu o julgador, não se trata de mercadoria, mas sim de matéria prima, logo não há falar em venda ou circulação de mercadoria, inexistindo qualquer fato gerador de tributos insusceptível de falar em emissão de nota fiscal para fins de imposto; quanto à alegação de que a operação deveria estar calcada em nota fiscal de remessa, jamais houve transferência de produto da sede da empresa para o barracão, porque o mesmo jamais deu entrada na sede da empresa, pois do beneficiamento agrícola dava entrada diretamente naquele local como matéria prima, sem valor econômico-comercial; insiste que não fabrica sabugo de milho e assevera que a única nota que poderia ser exigida seria a de produtor rural.

Após breve resumo, a recorrente enfatiza que o que ocorre é a estocagem de matéria prima, pleiteando, a final, a insubsistência do auto de infração.

É o Relatório.



PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

VOTO

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O lançamento de ofício, como ato cuja celebração é privativa da autoridade fiscal competente, nos termos postos pelo artigo 142 do CTN, como é por demais cediço, é ato vinculado e portanto regrado, que dentre as suas consequências dá ensejo ao nascimento da relação jurídica entre o contribuinte do imposto e o Fisco, subordinando-se, destarte, aos estritos ditames da lei. Por isso é que não fica ao alvedrio do agente fiscal lançar ou não lançar o tributo ou a penalidade. Contudo, uma vez adotado o procedimento em causa, deve ele ser plenamente justificado em razão dos fatos que motivaram a autoridade a sua prática, estar assente em lei, bem fundamentado, de modo a revelar seriedade, segurança e certeza, características indispensáveis inerentes aos atos administrativos.

O lançamento de ofício, portanto, não pode ser celebrado a partir de meras presunções, extraídas ao sabor de preocupações que, para a correção de eventuais irregularidades inexistam previsões legais ou ausentes as providências de fundo capazes de robustecer indícios primariamente localizados. As presunções que permitem exigir do contribuinte o cumprimento de determinada prestação pecuniária ou a satisfazer exigências referentes a penalidades são apenas aquelas elencadas na legislação do tributo. Para que, por exceção, se admitam outras, estas deverão estar suportadas por fatos subjacentes, cuja materialização não deixe dúvidas de que os indícios eventualmente identificados, sem qualquer sombra de dúvida, possam constituir provas capazes de assegurar que as irregularidades de fato ocorreram, materializaram-se. Isto é da natureza do lançamento de ofício. Nestas circunstâncias, dever ser considerado que, se é o Fisco quem acusa, tratando-se de infração de natureza subjetiva e substancial, notadamente quando esta se refere a omissão de vendas ou qualquer modalidade de omissão de receitas, cabe a ele a prova da acusação. Descabe, no caso, sua inversão, pois, em tema de imposto de renda a regra é: tratando-se de omissão de receita cabe à Fiscalização a prova de sua ocorrência; em caso de glosa de despesas é ao contribuinte a quem cabe a prova de sua regularidade perante a legislação tributária.

No caso dos autos, o lançamento não está devidamente fundamentado, nem demonstrado satisfatoriamente, por faltar-lhe a um só tempo a seriedade, a certeza e a segurança a que me referi acima. Com efeito, o motivo, elemento fundamental à celebração do ato em questão, não está devidamente demonstrado e esclarecido. A Fiscalização não logrou demonstrar de maneira indubitosa que a recorrente comercializou o objeto da autuação. Apenas supôs.

PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

O fato de se encontrar mercadorias ou seja lá o que for (matérias primas, que seja) armazenadas em locais distintos do da empresa que se diz possuidora, por si só não autoriza a se presumir que tais elementos foram comercializados, sobretudo quando não são objeto de comercialização, conforme assevera e demonstra fundamentada e alentadamente o sujeito passivo. Se não existe certeza de que houve comercialização, não cabe aplicar qualquer sanção ou exigir qualquer gravame do contribuinte por falta de emissão do documento fiscal. Quando muito, o fato poderia constituir forte indício de que os bens foram a outrem transferidos. Entretanto, isto não é suficiente para a autuação fiscal. Nestas circunstâncias, deveria a Fiscalização melhor investigar em torno do fato. Não há, nos autos, qualquer informação de que a Fiscalização tenha examinado os livros fiscais, os elementos capazes de esclarecer acerca da comercialização daquelas matérias primas, sobre quando eventualmente teriam sido comercializadas, como também inexistente qualquer informação acerca de eventuais investigações junto ao proprietário do tal barracão a fim de se verificar se de fato houve comercialização ou se simplesmente tratava-se de armazenamento. Sequer se sabe de onde vieram os preços "de mercado", nem a unidade correspondente aos "300", conforme consta da folha de continuação do auto de infração (fl. 02) e que serviram de base de cálculo para a determinação da multa, sobre o que melhor comentarei mais adiante.

Ora, a fiscalização possui meios e instrumentos legais capazes de lhe permitir chegar à verdade dos fatos. Por isso, não podem seus agentes autuarem de forma precipitada, em detrimento da segurança, da certeza e da seriedade de seu trabalho.

Com efeito, deveria a Fiscalização perquirir e pesquisar acerca da efetiva concretização das supostas vendas dos sabugos de milho, conforme acima sugerido.

Nada disto foi feito. Acomodou-se a Fiscalização a partir de simples indício. O lançamento foi procedido, portanto, sem que restasse configurada, indubitavelmente, a ocorrência da irregularidade apontada nos autos. Assim sendo, o feito não tem a menor sustentação, sobretudo porque inexistente a necessária subsunção do fato à norma que o fulcrou.

Com o objetivo de desestimular os contribuintes quanto à prática de ilicitudes tendentes à evasão de tributos e contribuições, notadamente das infrações de natureza instrumentais, o Governo Federal fez editar a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, que, intimidado-os, dispôs em seu artigo 3º que:

" 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

PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.” (grifei)

E no artigo 4º, complementando o anterior, dispôs:

“ 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 do mercado.” (idem)

Interpretação atenta desses dispositivos de lei transcritos, sobretudo dos destaques ora salientados, faz-se mister para a justa e correta solução do caso concreto cuja questão vem a deslinde.

O lançamento tributário, nunca é por demais enfatizar, observados os pressupostos normativos estabelecidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) para a sua celebração, é ato de aplicação do direito posto e enseja a correta interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na norma em que se assenta e a sua completa subsunção à mesma.

Dentre os seus elementos constitutivos sobressai, conforme dito acima, a motivação (ou o motivo) para a sua prática; é dizer, o fato jurídico-tributário efetivamente acontecido no mundo fenomênico, na vida real, materializado, por assim dizer, de modo a satisfazer a todos os critérios identificadores constantes da regra-matriz de incidência tributária (no caso, necessária à apenação).

O CTN, ao dispor no artigo 142, em seu parágrafo único, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, está orientando a autoridade administrativa que pratica o referido ato-norma no sentido de dispor corretamente os pressupostos fáticos a ele inerentes, de modo a ser observado objetivamente o único comportamento admissível por parte de seu agente (sujeito ativo) em razão do acontecimento de determinado fato jurídico tributável.

Por conseguinte, para a aplicação do consequente da norma, em razão da inobservância, pelo sujeito passivo, de seu antecedente (no caso vertente: aplicação da multa de trezentos por cento sobre o valor da operação cujo documento fiscal não foi emitido), releva saber, com segurança, observados os princípios da legalidade e da verdade material, qual é o fato jurídico efetivamente ocorrido, materializado, de modo a autorizar a celebração do lançamento e garantir que o mesmo esteja de pleno acordo com a prescrição normativa. Ou seja, o ato administrativo deve estar motivado e subsumir-se por inteiro à prescrição normativa que o vinculou. É exatamente esta motivação, esta subsunção do lançamento à hipótese normativa perante o fato individual e concreto juridicizado pela norma veiculada na lei que o agente ativo deve observar, sob pena de não valer juridicamente o lançamento.

PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

Tratando-se de lançamento que tenha por supedâneo norma de natureza sancionante, a hipótese de incidência que implica imposição de multa pelo descumprimento de obrigação acessória (caso dos autos) consiste em ter o destinatário da norma feito o que lhe era proibido ou ter-se omitido no que lhe era obrigado a fazer. Neste caso, a motivação do lançamento acarreta a necessária demonstração da inexistência do ato a que o agente passivo estava obrigado ou a efetiva prática do ato proibido, eis que as normas que regulam tais procedimentos são geralmente de natureza objetiva e concreta, não dando margem a escolhas de meios instrutórios diversos, notadamente aqueles em que o agente, na busca de motivação para o ato, apela para as consequências deduzidas de outros fatos que tantas vezes são impertinentes ao fato probando e escapam à previsão hipotética. E nestes casos, ressalte-se, também impõe-se a observância daqueles princípios adredemente enunciados.

A Lei 8.846/94 não foge à regra: dispôs de maneira clara e objetiva acerca da determinação da infração e aplicação da penalidade, não deixando margem a qualquer dúvida sobre sua base impositiva, que consiste no valor do bem comercializado ou do serviço prestado, e o artigo 4º dispôs que a referida base será o valor efetivo da operação ou, não havendo este, o valor constante de tabela de preços dos bens comercializados sem o respectivo documento fiscal, ou, ainda, o valor de mercado.

Depreende-se, então, que, para a completa subsunção dos fatos à referida norma, para a correta motivação do lançamento pelo qual se impõe a penalidade por ela deflagrada, impõe-se a apuração prévia e objetiva do valor do bem comercializado ou do serviço prestado, que constituirá a base impositiva, o fato tipo.

É este, sem sombra de dúvida, o objetivo e alcance da norma veiculada pelo artigo 3º da Lei 8.846; e assim deve ser interpretada e aplicada.

Esta determinação, contudo, dada a natureza da norma e os fins visados por ela, deve ser objetiva e direta e, sendo o caso, demonstrada, de sorte a não deixar qualquer margem de dúvida quanto à materialização da hipótese fática, do acontecimento na vida real, relativamente a inobservância do agente quanto ao cumprimento da obrigação acessória adredemente normatizada. Não se admite, portanto, a apuração mediante elementos indiciários, indiretos, presuntivos, eis que a lei em comento não autoriza esse procedimento probatório. Ao se referir expressamente ao objeto que servirá de base de aplicação da sanção, o legislador prescreveu à autoridade administrativa o dever de tomar posse do conhecimento desse objeto, afastando, dessarte, a incidência da multa sobre valores de origens desconhecidas (o lançamento é vinculado e obrigatório). Deve, pois, prevalecer, como motivação do lançamento, a existência concreta e objetiva do fato ilícito, provado com o conhecimento do bem ou do serviço prestado, e seu respectivo valor comercial, cujo documento fiscal deixou de ser emitido no momento da efetivação da



PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

venda. Em sua ausência, não há o que lançar, por falta de motivação. A lei não o autoriza.

Este caráter direto que deve assumir a determinação da base imponível, segundo a lei sub espécie, encontra-se, como visto, limitado pelo próprio legislador, mediante o qual o termo de comparação adequado para sabermos se estamos de fato diante do mencionado método de apuração ou não, não é a matéria mensurável, mas sim a base fáctica imponível definida normativamente, que consiste em seu objeto, tal como a define Sainz de Bujanda, ao discorrer sobre o método impositivo ou de determinação direta, verbis:

"A qualidade de direta se emprega para destacar que o conhecimento que se busca não se obtém através de indícios ou presunções, senão de modo imediato, ou seja, de posse de todos os dados nos quais se expresse a constituição da base e que permitam, por conseguinte, efetuar uma autêntica avaliação daquela." (Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su Proyección Sobre la Estructura del Sistema Tributario, Madrid, 1976, p. 62).

Dino Jarach assim definiu o método:

"Determinação direta é aquela pela qual a Administração chega ao conhecimento certo da matéria imponível". (in Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Cima, Buenos Aires, 1957, p. 309).

Consequentemente, para que a fiscalização possa determinar, de forma direta, não apenas através de indícios, como procedeu no caso concreto, a matéria fáctica sobre a qual deverá aplicar a penalidade prevista no artigo 3º da Lei 8.846, deve, obrigatoriamente, identificar todos os elementos relacionados ao objeto e este. É, pois, defeso, tomar uma base de cálculo qualquer, indefinida, por desconhecimento do seu valor e quantidades eventualmente comercializadas, sobretudo se não há prova de que houve comercialização. Se a norma define a base de aplicação da multa, mister se faz que a mesma seja conhecida e identificada. Bases fácticas obtidas indireta ou aleatoriamente não se prestam para tanto, impondo-se que o ato de penalização consubstanciado sobre tais valores seja declarado insubsistente. No caso vertente, conforme salientado, consta dos autos certa quantidade sem definição da unidade (quilogramas, peças, metros cúbicos, metros quadrados, etc.). Por outro lado, não se sabe de onde foi extraído o valor de mercado atribuído aos bens, aos quais não há também qualquer referência sobre se tratar de sabugos de milho. Este conhecimento nos foi dado pelo próprio contribuinte por ocasião da defesa e do apelo.

O problema é que, pelas suas próprias características e em razão dos efeitos visados, a Lei 8.846 pretendeu, para atingir seu desiderato sobre

PROCESSO Nº : 10865.000301/94-34
ACÓRDÃO Nº : 107-04.197

possibilitar a determinação da base impositiva da penalidade por ela estabelecida, que a ação fiscal fosse exercida mediante a presença constante dos agentes fiscais junto aos estabelecimentos empresariais, tal como ocorre nos denominados regimes especiais de fiscalização, ou inopinadamente, sob a forma de "blitz", junto ao vendedor ou ao consumidor, imediatamente após a operação mercantil, a fim de flagrar o sujeito passivo no cometimento do ilícito ("ponto fixo"). Vencido este momento apropriado à constatação direta da irregularidade, nenhum outro procedimento fiscal tendente à aplicação da regra do artigo 3º da lei em comento terá o condão de justificar a correta aplicação da lei, pois estará ausente o principal elemento estrutural do lançamento que é a motivação tal como definida e sobre a qual já me referi acima. Isto está implícito na própria lei. Sem dúvida, o caso não é de aplicação desta penalidade, mas sim de investigações tendentes a apurar a origem e a razão do depósito dos referidos bens em local diverso do estabelecimento da pessoa jurídica, com prováveis consequências na apuração dos seus resultados, o que sugere exames demorados e profundos, e, sendo o caso, aplicação de regras totalmente diferentes da que fulcrou o lançamento em tela.

Concluindo, os autos demonstram claramente que o lançamento foi efetuado com base apenas em simples presunção, sem provas convincentes da acusação fiscal. Como é cediço, frise-se mais uma vez, tratando-se de infrações de natureza subjetiva e substancial a prova de sua ocorrência pertence ao Fisco, desde o momento da lavratura do auto de infração, que deve ser instruído com elementos seguros, concretos e indubitáveis. Neste caso, não há prova nenhuma de que os sabugos de milho foram vendidos ao proprietário do local onde se encontravam depositados, de sorte a autorizar a imposição da multa prevista na Lei nº 8.846/94.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1997

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

