



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

lam-2

PROCESSO Nº : 10865.000560/94-92
RECURSO Nº : 109.486
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1994
RECORRENTE : COMERCIAL FERRARA LTDA
RECORRIDA : DRF em LIMEIRA - SP
SESSÃO DE : 03 de dezembro de 1996
ACÓRDÃO Nº : 107-03.655

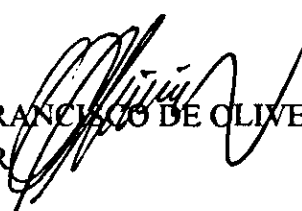
ACRÉSCIMOS LEGAIS - PENALIDADES - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. A aplicação da penalidade prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94 só é admissível mediante o conhecimento prévio e definido da operação mercantil cuja documentação fiscal não foi emitida, vedada, pois, a determinação da base impositiva por meios indiretos de verificação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL FERRARA 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: 27 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.

PROCESSO Nº : 10865.000560/94-92
ACÓRDÃO Nº : 107-03.655

RECURSO Nº : 109.486
RECORRENTE : COMERCIAL FERRARA LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado Comercial Ferrara Ltda., já qualificada nestes autos, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Limeira (SP), que sustentou a exigência da multa constante do auto de infração de fls. 01/02, imposta por ter a pessoa jurídica vendido mercadorias sem emissão de documentos fiscais, nos termos do disposto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.846/94.

A fiscalização constatou a existência de operações de vendas diárias, à vista e a prazo, anotadas em um caderno que foi retido através do Termo de fl. 09, cuja cópia se encontra à fl. 10, e de onde foi extraída a diferença que serviu de base de cálculo à imputação da penalidade de trezentos por cento, comparando-se o total nele apurado com a totalização das notas fiscais emitidas no mês de março de 1994.

Em sua defesa (fls. 13/15), o sujeito passivo alega, em resumo, que o referido caderno não pode servir de fundamento para a autuação, pois suas anotações constituem apenas presunções de que houve vendas no mês de março, no valor indicado pela fiscalização, o qual se trata de simples rascunho, sem numeração sequencial, e que, presumivelmente, seria da empresa. Aduz mais, sobre o mesmo, que, a atitude fiscal contraria a legislação, pois não preceitua como fato gerador a dedução ou simples presunção de saídas por vendas. Assevera que, para a correta constatação, deveria a fiscalização permanecer na empresa durante todo o mês de março, ao invés de fazê-lo somente no mês seguinte. Conclui, discordando com o valor que serviu de base para a aplicação da multa, que diz ser menor que o apurado pela fiscalização, e assevera tratar-se penalidade que constitui confisco.

Decidindo a lide (fls. 17/27) a autoridade julgadora, após considerar que a impugnante argui a inconstitucionalidade da multa, tece alentados fundamentos com base nos quais refuta as razões de defesa, da mesma forma que o faz quanto às apontadas diferenças, argumentando falta de comprovação e porque a pessoa jurídica tomou ciência do feito e o impugnou.

Em suas razões de apelo a recorrente alega, em resumo, que:

1. o julgador não analisou a irregularidade nem mencionou os motivos que o levaram a recusar a impugnação referente a um ato calcado em rudimentares anotações de um

PROCESSO Nº : 10865.000560/94-92
ACÓRDÃO Nº : 107-03.655

caderno espiral e não revestido das formalidades específicas que pudessem garantir sua vinculação com a autuada;

2. os autuantes valeram-se da presunção e o Sr. Delegado nem se deu ao trabalho de comentar esse fato, tão importante que dele se originou a aplicação da penalidade, tendo, naquela ocasião, observado, clara e objetivamente, que a presunção não se reveste das características de fato gerador;

3. não repelindo essas argumentações, o julgador permitiu que a impugnação prosperasse sob esse prisma.

Em seguida, persevera nas razões impugnativas, reiterando seus termos e pleiteando o provimento do recurso.

É o Relatório.



VOTO

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Com o franco 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 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 arguta 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. É o que se passa a fazer.

O lançamento tributário, 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 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.

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.

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 penalidade, não deixando margem a qualquer dúvida sobre sua base impositiva, que consiste no valor do bem 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.

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, 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 adremente 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. 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 cujo documento fiscal deixou de ser omitido; 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 impositiva, 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 fática impositiva definida normativamente, que consiste em seu objeto, tal como a define Sanz 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 impositiva”. (in Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Cima, Buenos Aires, 1957, p. 309).

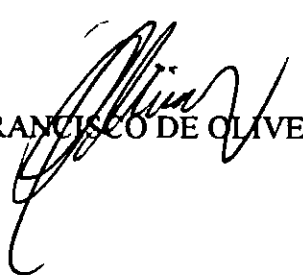
Então, para que a fiscalização possa determinar, de forma direta, não através de indícios, como procedeu para o lançamento subjude, a matéria fática sobre a qual deverá aplicar a penalidade prevista no artigo 3º da Lei 8.846, deve, obrigatoriamente,

identificar o seu objeto: o bem relacionado à operação comercial ou o serviço prestado sem a emissão do respectivo documento fiscal obrigatório, tal como dispõe a aludida norma. Não se admite o lançamento a não ser desta forma motivado, por força da própria norma. De outra maneira, como p. ex. através de levantamento de caixa ou de anotações paralelas extra-oficiais, cujo total é comparado aos documentos fiscais emitidos, método este de natureza indireta, indiciária, pelo qual a fiscalização extrai a ilação generalizada de que a diferença assim determinada decorre de vendas sem emissão dos ditos documentos, o lançamento torna-se ilegal, eis que em total desconhecimento com a norma que o veiculou. Trata-se, neste caso, de tomar uma base de cálculo qualquer, indefinida por desconhecimento do bem ou do serviço prestado, seu valor e quantidades comercializadas. Se a norma define a base de aplicação da multa, mister se faz que a mesma seja conhecida e identificada. Bases fáticas obtidas indiretamente não se prestam para tanto, impondo-se que o ato de penalização consubstanciado sobre tais valores seja declarado insubsistente.

Infere-se, de todo o exposto e pelas suas próprias características em razão dos efeitos visados, que a Lei 8.846 pretendeu, para atingir seu desiderato sobre 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. Passado este momento adequado à constatação direta da irregularidade, nenhum outro procedimento fiscal tendente à aplicação da regra do artigo 3º da lei em comento, ainda que demonstrado mediante formulários e termos elaborados para tal finalidade, 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 comentada no início deste voto.

Por todas estas razões voto no sentido de dar provimento ao recurso

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 1997.

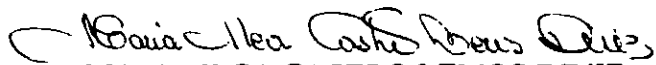

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

PROCESSO Nº : 10865.000560/94-92
ACÓRDÃO Nº : 107-03.655

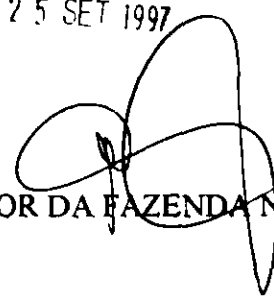
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 23 SET 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 25 SET 1997


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL