



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Recurso nº : 113.067 - Voluntário  
Matéria : IRPJ - Ex. de 1994  
Recorrente : TRANSBRASILIANA HOTÉIS LTDA  
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 19 de agosto de 1997  
Acórdão nº : 103-18.790

**MULTA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL**

Caracteriza omissão de receita ou de rendimento, inclusive ganhos de capital, para efeito do imposto de renda e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e sobre o faturamento, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços, alienação de bens móveis, locação de bens móveis ou imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas, no momento da efetivação da operação, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (art. 2º da Lei nº 8.846/94).

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSBRASILIANA HOTÉIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES  
RELATORA


FORMALIZADO EM: 19 SET 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VILSON BIADOLA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE. Ausente a Conselheira RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL. 





Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790  
Recurso nº : 113.067  
Recorrente : TRANSBRASILIANA HOTÉIS LTDA

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, TRANSBRASILIANA HOTÉIS LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida em primeira instância que manteve o lançamento consignado no Auto de Infração de fls. 01.

A exigência fiscal sob exame refere-se à multa equivalente a 300% (trezentos por cento) sobre o valor da operação realizada por falta de emissão de nota fiscal, recibo ou equivalente, na forma prevista nos arts. 2º ao 4º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. A multa lançada atinge o valor de 162.438,99 UFIR (CR\$ 40.730.695,72:752,40x300%=162.438,99 UFIR) e alcança às operações realizadas no período de dezembro de 1993 a abril de 1994.

Inconformada com o lançamento, a autuada impugnou a exigência (fls. 264) argumentando que o Fisco tomou por base anotações avulsas, controles parciais de caixa, desprovidos de quaisquer assinaturas de representantes da empresa, desconsiderando a escrituração contábil da matriz com o registro das receitas auferidas no período fiscalizado. Afirma que lançou em sua escrituração contábil importância muito maior do que as "pretensas" diferenças encontradas, anexando os documentos de fls. 270 a 279 para comprovar a afirmação de que não houve qualquer omissão por parte da autuada no concernente à receita, já que foi ela oferecida à tributação em valores muito superiores.

Questiona a exorbitância da multa aplicada com fundamento na Lei nº 8.846/94 alegando que a ação fiscal caracteriza em verdadeiro confisco, tipificação penal não contemplada em nossa legislação conforme se vê do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Transcreve trechos do Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho e Dr. Aliomar Baleeiro para concluir que, à luz do nosso direito constitucional, tributo confiscatório é aquele que absorve parte considerável do valor da propriedade, ou aquele que aniquila a empresa ou, ainda, aquele que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

impede o exercício de atividade lícita e moral. Cita o art. 920 do Código Civil Brasileiro alegando que a Lei nº 8.846/94 não revogou aquele dispositivo que proíbe multa superior ao valor da obrigação.

A autoridade a quo, através da Decisão DRJ/BSB/DIRCO/nº 732/95 (fls. 284), indefere a impugnação mantendo o lançamento consignado no Auto de Infração de fls. 01, com base nas seguintes conclusões: (1) o fato de a empresa ter obtido, no período, receitas superiores ao levantado pela fiscalização não demove a ocorrência de não emissão de notas fiscais porque o auto não trata de omissão de receitas nem de levantamento fiscal para determinar imposto devido; (2) é totalmente descabida a aventada ofensa ao art. 150, IV, da Constituição porque o dispositivo se refere a tributos e não a penalidade pecuniária; e (3) o contribuinte se prende a discutir a validade e a legalidade do procedimento fiscal sem apresentar a documentação comprobatória capaz de averiguar a emissão das notas fiscais.

Ciente em 27/11/95 conforma atesta o Aviso de Recebimento-AR de fls. 294, a autuada interpôs recurso voluntário protocolando seu apelo em 15/12/95. Em suas razões, alega preliminarmente cerceamento de defesa porque o lançamento foi baseado em documentação inidônea para tal fim, meros documentos avulsos de movimentação de caixa, tendo sido desconsiderado os documentos anexados na peça inicial. Entende que os agentes fiscais deveriam exaurir, mediante outros meios, a ação fiscal, mas nunca proceder a apuração do crédito tributário com base em documentos restritos e internos, que são simples controles parciais e específicos da matriz sobre a filial. Cita o Acórdão 101-11927 em abono a sua tese. No mérito, reitera os argumentos tecidos na impugnação.

Às fls. 305, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional oferece, nos termos da Portaria MF nº 260/95, as contra-razões ao recurso voluntário.

É o Relatório. 






Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A autuação tem como fundamento legal o disposto nos arts 2º ao 4º da Lei nº 8.846/94, que instituiu a multa de 300% sobre o valor da operação realizada, aplicada por descumprimento da obrigação acessória de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação da operação de venda de mercadorias, prestação de serviços ou alienação de bens móveis. Segundo consta dos autos, a auditoria fiscal foi efetuada mediante confronto entre os valores registrados como venda de produtos e serviços nos documentos internos da filial - MOVIMENTO DE CAIXA e as notas fiscais emitidas regularmente registradas nos Livros de Apuração do ICMS e ISS.

A recorrente argüi a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa porque fundamentado em documentação inidônea. No que pese os seus argumentos, peço venia para dela discordar. A uma porque o Movimento de Caixa espelha a movimentação financeira do estabelecimento e que, além de substituir o Livro Caixa, livro auxiliar de escrituração, dá suporte aos lançamentos resumidos efetuados no Diário por períodos mensais (ex vi do § 1º do art. 160 do RIR/80). A duas porque o Movimento de Caixa é escriturado pela própria empresa e sobre ele não há como alegar desconhecimento. Se os valores ali registrados não são reais cabe a recorrente o ônus da prova. A três porque a situação descrita não configura hipótese de nulidade ao teor do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Adite-se que o Acórdão nº 101-11927 citado pela recorrente não é aplicável a matéria sob exame. O julgado refere-se à *omissão de receita apoiada em anotações contidas em papéis obtidos por processo xerográfico* enquanto que este refere-se à multa por falta de emissão de documento fiscal apoiada em Movimento de Caixa regularmente escriturado pela empresa. Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade. 





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

No mérito, entendo perfeitamente tipificada e identificada a infração no art. 2º da Lei nº 8.846/94 que caracteriza omissão de receita ou de rendimento, inclusive ganhos de capital, para efeito do imposto de renda e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e sobre o faturamento, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços, alienação de bens móveis, locação de bens móveis ou imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas, no momento da efetivação da operação, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

O fato da recorrente ter escriturado, no mesmo período fiscalizado, importância maior do que as "pretensas" diferenças encontradas não afasta a infração tipificada na Lei nº 8.846/94 que pune o infrator com a multa de 300% sobre o valor da operação. Com bem observou a autoridade a quo, o lançamento está fundamentado pela falta de emissão de nota fiscal e não por omissão de receita, embora uma seja consequência da outra. Demais disso, se compararmos as receitas consignadas nos Balancetes Analíticos (fls. 271/5) com as receitas informadas no Movimento de Caixa (fls. 02) podemos verificar que a recorrente não contabilizou importância maior que o apurado conforme alega:

Mês	Balancete Analítico	Movimento Caixa	Diferença/Receita
Dezembro/93	11.867.661,28	12.823.401,58	955.740,32
Janeiro/94	18.980.410,69	21.961.609,39	-0-
Fevereiro/94	22.237.687,40	23.223.098,18	-0-
Março/94	34.249.011,84	32.757.150,55	1.492.861,29
Abril/94	48.914.363,85	47.759.088,81	-0-

Quanto a alegação de que a penalidade prevista na Lei nº 8.846/94 por ser exorbitante afrontaria o princípio constitucional inserido no art. 150, IV, da Constituição Federal, permito-me transcrever aqui excertos do Acórdão nº 107-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

2.509/95, da lavra do ilustre Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, que analisando matéria idêntica, assim se pronunciou:

*"Igualmente não tem sentido alegar que o referido diploma legal sancionatório ofendeu o princípio constitucional da anterioridade da lei, previsto no artigo 150, inciso III, letra b, do Texto Básico, posto que o mesmo se aplica ao gênero tributo e não à multa. Ambos são inconfundíveis: o tributo tem por hipótese de incidência um fato jurígeno lícito (v.g. obtenção de renda); a multa, que é espécie de penalidade, um ato ilícito (falta de emissão de documentos fiscais obrigatórios, v.g.). É o que se extrai do disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional.*

*Por último, resta analisar as razões segundo as quais a multa imposta à recorrente tem natureza confiscatória.*

*Como é cediço, as penalidades pecuniárias representam as mais expressivas formas de punibilidade manifestada pela ordem jurídica como consequência da violação de um preceito legal de natureza tributária. Tais sanções têm a finalidade precípua de reprimir as condutas antijurídicas e para tanto se propõem a estabelecer uma inibição mais forte do que o desejo de lucro fácil que imprime a prática da infração, seja esta de natureza substancial ou formal*

.....  
*Em que tais razões, opiniões mais apressadas, sem atender para a realidade fiscal do País, cujo grau de evasão dos tributos é elevadíssimo, causando a função e o mérito de certas penalidades, porque mais gravosas - nas quais se insere a que foi imposta à recorrente - afirmando e defendendo a tese de que tratam de confisco indireto.*

*Para isso, buscam guarida na regra constitucional inserta no inciso XXII do artigo 5º da Constituição de 1988, segundo o qual "é garantido o direito de propriedade." Trata-se, destarte, de interpretação doutrinária baseada na compreensão de que a multa cuja dosagem ultrapassa o valor do tributo invade o patrimônio do infrator.*

*Esquecem-se, todavia, do patrimônio da sociedade, que é prejudicado todas as vezes que o infrator pratica o ilícito tributário. Enxergam a árvore, mas, não, a floresta.*

.....  
*Então, é preciso que a questão do confisco seja vista tal como consta da Carta Magna. Esta veda a utilização do tributo com efeito*

*[Assinaturas manuscritas]*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

*de confisco, conforme está no artigo 150, inciso IV, enquanto que a pena de confisco é coisa diferente. O efeito confiscatório se apresenta quando a exigência do tributo implica na necessária e inevitável alienação (ou entrega ao ente tributante) do patrimônio do administrado, e é isto que a Constituição impede. Vale dizer, o confisco se efetiva quando o tributo atinge sempre e diretamente a propriedade.*

*Resta clara, portanto, que a aplicação de uma medida confiscatória é procedimento totalmente diferente da imposição de uma multa. A proibição do confisco em nosso sistema tributário, como se vê, não alcança a imposição de penalidades pecuniárias. O alcance confiscatório está limitado constitucionalmente, de forma expressa, apenas em relação aos tributos que, por sua própria natureza, possam eventualmente recair sobre a propriedade."*

Por fim, e quanto ao argumento de que aplicar-se-ia à espécie as disposições do art. 920 do Código Civil Brasileiro, registre-se ser inoportuna e equivocada a colocação da recorrente. O dispositivo citado, inserido no campo das obrigações, prevê a limitação da cláusula penal com o escopo de coibir abusos e injustiças por parte do credor. Contudo essa cláusula, além de ser contratual, representa uma preestimativa das perdas e danos que deverão ser pagos pelo devedor no caso de descumprimento do contrato principal. *A cláusula penal vem a ser um pacto acessório, pelo qual as próprias partes contratantes estipulam, de antemão, pena pecuniária ou não, contra a parte infringente da obrigação, como consequência de sua inexecução culposa ou de seu retardamento, fixando, assim, o valor das perdas e danos, e garantindo o exato cumprimento da obrigação principal* (Maria Helena Diniz, *in* Curso de Direito Civil Brasileiro, pg. 383, Ed. Saraiva).

Nos autos, estamos diante de descumprimento de obrigação tributária acessória decorrente de lei, prevista no interesse da arrecadação e na fiscalização dos tributos. Consoante § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

*M.M.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10746.000356/94-46  
Acórdão nº : 103-18.790

Isto posto, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeitada a preliminar argüida para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões (DF), em 19 de agosto de 1997.

*Sandra Maria Dias Nunes*  
SANDRA MARIA DIAS NUNES