

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
RECURSO Nº: 108.888
MATÉRIA : IRPJ - Ex. de 1994
RECORRENTE: HOTEL LEÃO DA MONTANHA LTDA
RECORRIDA : DRF DE TAUBATÉ/SP.
SESSÃO DE : 15 de outubro de 1996
ACÓRDÃO Nº: 103-17.860

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
HOTEL LEÃO DA MONTANHA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, em **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: 18 NOV 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Murilo Rodrigues da Cunha Soares e Márcia Maria Lória Meira. Ausentes justificadamente os Conselheiros Raquel Elita Alves Preto Villa Real e Victor Luís de Salles Freire.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
ORDÃO Nº: 103-17.860
CURSO Nº: 108.888
RECORRENTE: HOTEL LEÃO DA MONTANHA LTDA

RELATÓRIO

Recorre a este Conselho de Contribuintes, **HOTEL LEÃO DA MONTANHA LTDA**, já qualificada nos autos, com o fito de obter a reforma da decisão proferida em primeira instância que manteve o lançamento consignado no Auto de Infração de fls. 22.

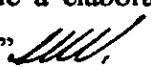
A exigência fiscal sob exame refere-se à multa equivalente a 300% (trezentos por cento) sobre o valor da operação realizada por falta de emissão de nota fiscal, recibo ou equivalente, na forma prevista nos artigos 2º e 3º da Medida Provisória nº 374, de 22 de novembro de 1993, convertida na Lei nº 8.846/94. A multa lançada atinge o valor de 90.123,44 UFIR (CR\$ 9.259.582,00 : 308,23 x 300% = 90.123,44 UFIR) e restringe-se às operações realizadas no dia 16 de fevereiro de 1994.

Inconformada com o lançamento, a autuada apresentou, dentro do prazo regulamentar sua impugnação (fls. 24) alegando, preliminarmente, infração à norma relativa à fiscalização, pois segundo o artigo 196 do Código Tributário Nacional, a fiscalização deve, antes de qualquer ato, lavrar o início do procedimento, através de termo no competente livro fiscal ou mediante documento próprio, nesta hipótese, entregando cópia a empresa. Afirma que o Auto de Infração foi lavrado em 16/02/94 às 14:30 hs. e o Termo de Início de Fiscalização, por sua vez, foi lavrado na mesma data, porém às 15:00 hs., tornando indubitavelmente a ação fiscal irregular. Não se pode admitir tais comportamentos quando está em questão a segurança do contribuinte contra arbitrariedades, pois convalidar a postura adotada, além de negar vigência a dispositivo legal (com força de Lei Complementar), conduzirá a fiscalização, no futuro, a deixar de formalizar “termo de início de fiscalização” sob argumento de que este teria se dado “verbalmente”. Tal comportamento poderia trazer graves consequências, bastando citar o notório cerceamento de defesa. 



PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO Nº: 103-17.860

No mérito, argumenta que a Medida Provisória nº 374/93 perdeu a eficácia desde sua edição, pelo fato de não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional, no prazo previsto no parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal. Somente em 24/12/93 foi editada a Medida Provisória nº 391, pretendendo convalidar os atos praticados com base na MP nº 374. É válido ressaltar que a MP nº 391 também não foi convertida em lei. Aduz que em 24/01/94 foi publicada a Lei nº 8.846 dispondo sobre o mesmo assunto consignado nas MPs nºs 374 e 391/93. Contudo, não se trata de conversão, sendo simples a constatação, pois a diferença no trâmite é claro, uma vez que quando ocorre simples conversão, a sanção do Presidente da República é dispensada. Embora tal discussão possa parecer irrelevante uma vez que a autuação fiscal ocorreu na vigência da Lei nº 8.846/94, entende que faltou tempo suficiente para que certos estabelecimentos comerciais adaptassem às novas regras. É indubitável que as notas fiscais seriam emitidas, obviamente, antes de se encerrar o período a que se referiam e, conseqüentemente, os valores cobrados relativamente aos serviços prestados **seriam oferecidos à tributação** (Sic). Afirma que a multa de 300% calculada sobre o valor da operação e não sobre o valor do imposto, que é a máxima usualmente fixada, mesmo assim, nos casos de evidente intuito de fraude no qual não se enquadra, é notoriamente confiscatória e fere preceitos constitucionais insculpidos nos artigos 5º, “caput” e inciso XXII, e 150, inciso IV, da Constituição Federal; no artigo 113 do Código Tributário Nacional bem como no artigo 920 do Código Civil Brasileiro. Cita em abono a sua tese, a ementa do arresto proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/600-RJ no qual foi Relator o Ministro Ilmar Galvão e as conclusões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 23.121-1-GO.

A autoridade julgadora singular, através da decisão de fls. 75, julgou procedente a exigência determinando o prosseguimento da cobrança da multa por ter ficado comprovado nos autos a omissão de receita pela falta de emissão das notas fiscais. Na oportunidade esclareceu a digna autoridade que “... o Auto de Infração trata especificamente da falta de emissão de notas fiscais de serviços de 16/02/94 e esse tipo de operação chamada de impacto não carece de lavratura de Termo de Início, além do que, mesmo resultando em autuação, não impede a elaboração desse documento para a verificação pormenorizada de exercícios anteriores.” 



PROCESSO N°: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO N°: 103-17.860

Ciente em 16/05/94 conforme atesta o Aviso de Recebimento de fls. 81, a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 82) protocolizando o seu apelo em 14/06/94. Em suas razões, contesta a decisão recorrida principalmente no que tange a irregular conduta fiscal e a alegada incompetência da instância administrativa para decidir sobre a constitucionabilidade e/ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Executivo e Legislativo. No mérito, discorre acerca da multa aplicada e do seu efeito confiscatório, citando ensinamentos de renomados tributaristas (Professor Sacha Calmon, Ives Gandra, Geraldo Ataliba) e de Celso Bastos para concluir que a sanção aplicada fere princípios consagrados na Constituição Federal - direito de propriedade e a capacidade contributiva. Aduz ainda que nem breve exame das normas legais relativas às sanções tributárias, que as penas contempladas, mais que de natureza repressiva, são eminentemente arrecadatórias. Entende que mesmo considerado o interesse de repressão da conduta ilícitas não pode a penalidade ser totalmente desvinculada da própria obrigação tributária resultante do ato. Por aí, não se está protegendo qualquer patrimônio que a Administração poderia ter direito em virtude da imposição tributária, mas se estará lesando o patrimônio do contribuinte. Ao final, requer a reforma da decisão recorrida, declarando a improcedência da autuação fiscal em razão das preliminares apontadas, ou assim não entendendo os doutos julgadores, tendo em vista a ilegalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada.

É o Relatório. 



PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO Nº: 103-17.860

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 artigos 3º e 4º da Medida Provisória nº 374, de 22 de novembro de 1993, "Medida Provisória convertida na 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. A auditoria fiscal restringe-se ao dia 16 de fevereiro de 1994, portanto, sob a égide da Lei nº 8.846/94 como inclusive reconhece a recorrente.

Preliminarmente cumpre analisar o processo legislativo no qual resultou na edição da Lei nº 8.846, de 21/01/94 (DO de 24/01/94). Como se sabe, a Constituição Federal de 1988 concedeu, privativamente ao Presidente da República, poderes para editar medidas provisórias com força de lei, nos termos do artigo 62, verbis:

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando de recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único - As medidas provisórias perderão eficácia desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes."

Portanto, a medida provisória é lei, sob condição resolutiva. Tem validade a partir da sua publicação no Diário Oficial da União, mas por apenas um mês, se não apreciada pelo Legislativo. O Congresso, automática ou extraordinariamente convocado, pode admitir ou rejeitar a medida, disciplinando, neste último caso, as relações jurídicas decorrentes da vigência dos textos suprimidos ou alterados. Nas palavras do eminente Ministro MOREIRA



PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO Nº: 103-17.860

ALVES *"a medida provisória, desde a sua edição, é ato normativo com força de lei e produz, com relação aos destinatários, todos os efeitos obrigatórios desta, apenas sob a condição resolutiva de, se não convertida pelo Congresso Nacional em trinta dias, perder sua eficácia desde o início."* (Adin nº 221-0-DF). No mesmo sentido as conclusões do Ministro CELSO DE MELO: *"Se o Congresso Nacional não apreciou a medida provisória no prazo constitucional de 30 dias, operou-se a desconstituição dos atos produzidos, na sua vigência, com efeitos ex tunc."*

Ressalte-se que o controle congressional é rigoroso. A Resolução nº 1, de 1989-CN, que dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das Medidas Provisórias a que se refere o artigo 62 da Carta Magna, estipula, passo a passo, os prazos para tramitação da medida que, diga-se de passagem, são sempre contados a partir da publicação no Diário Oficial da União. Por oportuno, transcrevemos aqui alguns artigos da citada Resolução:

"Art. 2º. Nas quarenta e oito horas que se seguirem à publicação, no Diário Oficial da União, de Medida Provisória adotada pelo Presidente da República, a Presidência do Congresso Nacional fará publicar e distribuir avulsos da matéria, e designará Comissão Mista para o seu estudo e parecer."

.....
Art. 17. Esgotado o prazo a que se refere o parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, sem deliberação final do Congresso Nacional, a Comissão Mista elaborará projeto de Decreto Legislativo, disciplinando as relações jurídicas decorrentes e que terá tramitação iniciada na Câmara dos Deputados."

Art. 18. Sendo a Medida Provisória aprovada sem alteração de mérito, será o seu texto encaminhado em autógrafos ao Presidente da República para publicação como lei."

Pois bem, a Medida Provisória nº 374, de 22/11/93 (DO de 23/12/93), realmente perdeu a sua eficácia em 22/12/93, por força do parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal, com efeitos ex tunc. Mas a Medida Provisória nº 391, de 23/12/93 (DO de 24/12/93) atendeu ao prazo constitucional exigido, porque deliberada pelo Congresso Nacional em 21/01/94, antes de ter expirado o prazo estipulado, tendo sido convertida na Lei nº 8.846, de 21/01/94 (DO de 24/01/94). Ademais disso, o próprio texto da Lei nº 8.846/94



PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO Nº: 103-17.860

convalidou os atos praticados durante a vigência da Medida Provisória nº 391. Só não poderia ter convalidado os atos praticados durante a vigência da Medida Provisória nº 374 porque esta não mais existia no mundo jurídico.

A outra questão preliminar argüida pela recorrente diz respeito a inobservância, pela fiscalização, do comando estatuído pelo artigo 196 do C.T.N., segundo o qual a autoridade administrativa que proceder a quaisquer diligências de fiscalização deverá lavrar os termos necessários para que se documente o início do procedimento. No mesmo sentido, o artigo 8º do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 8º - Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

É evidente que a norma regulamentadora está voltada para os trabalhos de fiscalização que envolvem auditoria fiscal, com exame de livros e documentos, situação em que a autoridade administrativa, mediante termo de início, relaciona os expedientes que serão objetos de análise estabelecendo o prazo para cumprimento da intimação. No caso dos autos a situação foi completamente outra; trata-se de operação de impacto para verificar o cumprimento de obrigações acessórias por parte dos contribuintes: emissão de notas fiscais na data da operação. A ação fiscal perderia o sentido e o objetivo caso houvesse a lavratura do "termo de início" porque a meta da fiscalização era exatamente o flagrante, a constatação no momento da operação do ilícito fiscal. Ressalte-se que nos termos do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, "*o procedimento fiscal fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária*". Portanto, nenhum reparo a fazer nas conclusões da digna autoridade de primeira instância. Rejeito também a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, a situação descrita nos autos está perfeitamente identificada no artigo 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



PROCESSO Nº: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO Nº: 103-17.860

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.

A prória recorrente reconhece, em sua peça vestibular, “que as notas fiscais seriam emitidas, e obviamente anteriormente ao encerramento do período a que se referiam, e, conseqüentemente, seriam oferecidas à tributação” (fsl. 29). Há portanto o reconhecimento tácito de que no momento da operação, a nota fiscal, recibo ou documento equivalente não fora emitido. Esta a hipótese de incidência prevista na Lei nº 8.846/94.

Quanto aos demais tópicos levantados pela recorrente, peço *venia* para transcrever trechos do Acórdão nº 107-2.509/95, 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



PROCESSO N°: 10860.000193/94-12
ACÓRDÃO N°: 103-17.860

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 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."

Isto posto, conheço 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 15 de outubro de 1996.


SANDRA MARIA DIAS NUNES - Relatora

