

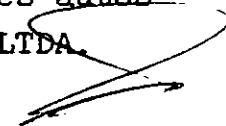
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nr. : 10860/000.275/94-85
SESSAO DE : 26 de abril de 1995
ACORDAO Nr. : 107-2.172
RECURSO NR. : 108.890
MATERIA : IRPJ - EX. DE 1994
RECORRENTE : ALBERTO DE ALMEIDA BERNARDINO & CIA LTDA
RECORRIDA : DRF em TAUBATE/SP
PAO/

INCONSTITUCIONALIDADE DOS ATOS LEGAIS
- COMPETENCIA PARA DECIDIR - Compete
privativamente ao Poder Judiciário
apreciar e decidir questões que ver-
sem sobre a inconstitucionalidade das
leis em vigor. Ao Conselho de Con-
tribuintes, como órgão integrante do
Poder Executivo, compete tão-somente
zelar pela correta aplicação dos dis-
positivos legais, carecendo-lhe com-
petência, pois, para aquilatar da in-
constitucionalidade dos mesmos.

NOTA FISCAL - FALTA DE EMISSAO - Ca-
racteriza omissão de receita ou de
rendimentos, inclusive ganhos de ca-
pital, para efeito do imposto sobre a
renda e proventos de qualquer nature-
za e das contribuições sociais inci-
dentes sobre o lucro e o faturamento,
a falta de emissão da nota fiscal,
recibo ou documento equivalente, no
momento da efetivação das operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
e recurso interposto por ALBERTO DE ALMEIDA BERNARDINO & CIA LTDA.



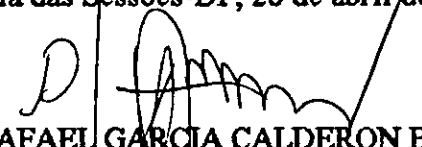
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

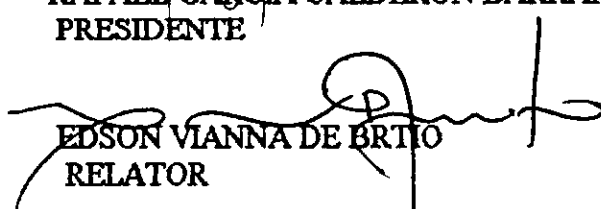
Processo nº 11860/000.275/94-85
Acórdão nº 107-2.172

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar . Os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e NATANAEL MARTINS votaram pela conclusão e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões-DF, 26 de abril de 1995.



RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO
PRESIDENTE



EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 AGO 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIANGELA REIS VARISCO e DÍCLER DE ASSUNÇÃO.



Acórdão nº 107-02.172

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO Nº 10860-000.275/94-85****RECURSO Nº: 108890****ACÓRDÃO Nº: 107-02.172****RECORRENTE: ALBERTO DE ALMEIDA BERNARDINO & CIA LTDA.****RELATÓRIO**

ALBERTO DE ALMEIDA BERNARDINO & CIA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho, através de recurso protocolado em 14/06/94 (fls.65/79), da decisão proferida pela Delegado da Receita Federal em Taubaté-SP (fls. 40/42), que manteve o lançamento "ex-officio" de fls. 06.

2. A exigência fiscal é decorrente da constatação pela autoridade fiscal da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços não acobertada pela devida emissão de notas fiscais, conforme Termo de Conferência de Caixa às fls. 03.

3. Em razão deste procedimento fiscal foi aplicada a multa de 300%, prevista no art. 3º da Lei nº 8.846, de 1994, sobre o valor da operação.

4. A recorrente não se conformando com a exigência fiscal apresentou, em 24 de março de 1994, impugnação de fls. 08 /19, onde em extenso arrazoado, requer seja julgado improcedente o auto de infração, alegando, em síntese, que:

a) somente, a partir da publicação da Lei nº 8.846, de 1994, é que "restou claro que os dispositivos ali consignados deveriam ser observados;"

b) "aos estabelecimentos comerciais, como bares, restaurantes, lojas, e inclusive hotéis não foi dado o necessário tempo para se adaptarem às novas regras, na medida que, imediatamente após sua edição, os agentes fiscalizadores passaram a autuá-los"

c) o legislador ao estabelecer a multa de trezentos por cento sobre o valor total da operação não levou em consideração a capacidade econômica subjacente à operação tributada, o que, nesse caso, teria o efeito de confisco, por atingir o patrimônio do contribuinte.

d) por tratar-se no norma inconstitucional, à autoridade administrativa cumpre negar execução ao dispositivo contido no art. 3º da Lei nº 8.846/94.

5. A autoridade de primeira instância manteve o lançamento, através da decisão de fls. 58/62, cuja ementa é a seguinte:

Acórdão nº 107-02.172

" MULTA POR FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL - A prestação de serviços e a venda de mercadorias sem a emissão da competente nota fiscal configuram a ocorrência da infração prevista no art. 3º da Lei nº 8.846/94, sujeitando o responsável ao pagamento da multa de 300% ali cominada.

As autoridades e órgãos administrativos são incompetentes para decidir sobre a constitucionalidade e/ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

6. Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora de primeira instância diz:

" No que se refere ao argumento do grande movimento existente no estabelecimento na data da visita e da falta de divulgação dos procedimentos que deveriam ser tomados desde a M.P. nº 374/93 até a Lei nº 8.846/94, não merece ele prosperar, porque, primeira, cada empresa deve estar dimensionada para o seu movimento e ramo de negócio, sob pena de se instalar o caos administrativo e, segundo, porque tanto a M.P. quanto a Lei não criaram qualquer procedimento novo, mas, tão-somente, puniram com rigor aquelas empresas que vinham deixando de cumprir o mais elementar dos preceitos contábeis-fiscais, que é a emissão de notas fiscais. Demais disso, a emissão " a posteriori " de notas fiscais está condicionada ao limite máximo permitido pela legislação de ICMS, ficando, assim, descartado esse procedimento e convalidado que houve a efetiva prestação de serviços e venda de mercadorias sem a emissão da competente nota fiscal.

No que tange à arguição de que a multa aplicada fere princípios constitucionais, além dos Códigos Tributário e Civil Brasileiro, não cabe administrativamente qualquer tipo de apreciação do enfoque dado pela impugnante, posto que as autoridades e os órgãos administrativos são incompetentes para decidir sobre a constitucionalidade e/ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Executivos e Legislativo, no caso a Lei nº 8.846/94, ou seja, nas palavras do Parecer CST nº 329/70, a esfera administrativa não é a sede adequada para se discutir a constitucionalidade e/ou legalidade de diplomas legais, tema que, se de interesse, deve ser levado à discussão na esfera apropriada, qual seja, o Poder Judiciário.

Assim, em que pesem os argumentos da impugnante, a infração se reputa consumada, qual seja, a falta de emissão de notas fiscais, no dia 16/02/94, no valor de CRS 2.275.874,00, e deve ser punida com a multa pecuniária prevista para esse fim, cominada no art. 3º da Lei nº 8.846/94, de 300% da importância encontrada ao desamparo de nota fiscal. "

7. Tendo tomado ciência da decisão em 17 de maio de 1994 (fls.64) interpôs recurso voluntário de fls. 65/79, protocolizado em 14 de junho de 1994, onde reedita os termos da impugnação, bem como alega, em preliminar cerceamento de defesa, pelo fato de a autoridade julgadora não haver apreciado a tese defendida na impugnação. Para melhor compreender as alegações da recorrente peço vênica para proceder a leitura das razões do recurso contidas às fls. 65/79

8. ~~É o relatório.~~

Acórdão nº 107-02.172

VOTO**Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator:**

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto.

DA PRELIMINAR

Na que respeita aos argumentos levantados pela recorrente de que teria havido cerceamento de defesa pelo fato de a autoridade de primeira instância não haver se manifestado sobre a constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 8.864, de 1994, entendo não lhe assistir razão, uma vez que àquela cabe aplicar a lei enquanto plenamente vigente, não lhe sendo possível contestá-la ou acolher qualquer argumentação no sentido de considerá-la contrária à Constituição Federal.

O Parecer Normativo CST nº 329/70 é claro ao afirmar que "a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional."

Em assim sendo correta é a decisão de primeira instância ao afirmar que "*a esfera administrativa não é a sede adequada para se discutir a constitucionalidade e/ou legalidade de diplomas legais, tema que, se de interesse, deve ser levado à discussão na esfera apropriada, qual seja, o Poder Judiciário*".

Na recurso a este Conselho a recorrente apresenta em extenso arrazoado a mesma linha de argumentação contida na impugnação, isto é, "a improcedência da autuação fiscal tendo em vista a ilegalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada".

Este Conselho, em diversos acórdãos, tem se manifestado no sentido de que não lhe cabe, como tribunal administrativo, apreciar e decidir arguições de inconstitucionalidade, uma vez que tais atribuições são privativas do Poder Judiciário. Nessa linha de pensamento, consulte-se os Acórdãos nºs 101-79.283, de 18 de outubro de 1989, 103-10.834, de 14 de novembro de 1990, 104-8.098, de 17 de janeiro de 1991, 105-5.641, de 25 de abril de 1991 e 103-11.990, de 18 de fevereiro de 1992.

Em brilhante voto proferido no Acórdão nº 103-10.834, de 14 de novembro de 1990, o ilustre Conselheiro José Rocha, reafirmou a incompetência do Conselho de Contribuinte para apreciar a matéria de constitucionalidade ou não das Leis, nos seguintes termos, que, com a devida vênia, transcrevo para melhor apreciação:

"A apreciação da Lei quanto à sua constitucionalidade foge à competência deste Conselho, consoante tem se pronunciado uniformemente suas diversas Câmaras. Essa competência é restrita ao Poder Judiciário, consoante o artigo 119, inciso I, letra "I" e inciso III, letra "b", da Constituição de 1967, agora ainda mais explicitada pelo artigo 102, inciso I, letra "a" e inciso III, letra "b", do Novo Estatuto Constitucional. Nesse sentido, guardadas as diferenças quanto à forma de apreciação, aprovação ou rejeição das Medidas Provisórias, em comparação com os Decretos-leis, bem como quanto às consequências da aprovação ou rejeição destes, ou da conversão ou não das Medidas Provisórias em Lei, estendem-se ao

Acórdão nº 107-02, 172

presente caso as considerações que embasaram o voto por mim proferido no processo nº 13889/000.024/87-51, voto esse aprovado por unanimidade pela 5ª Câmara deste Conselho, consoante o Acórdão nº 105-2.545, na sessão de 09.02.88, considerações essas que peço vênha para aqui reproduzir":

" O Decreto-lei regularmente baixado pelo Poder Executivo deve ser respeitado, obedecido e aplicado pela autoridade administrativa que o deve executar, princípio de hierarquia e disciplina funcional que não pode ser afastado, sob pena de ruir a instituição do Estado de Direito. Não pode, o funcionário a quem compete aplicar, cumprir e fazer cumprir a lei, deixar de fazê-lo, quando claro e inquestionável o comando que dela emana. E nem tem sentido admitir que a autoridade administrativa deva questionar sobre a validade ou não da norma legal regularmente instituída, para decidir se deve ou não seja ela cumprida.

A Constituição autoriza o Poder Executivo baixar Decretos-leis dispondo sobre matéria tributária. Uma vez baixada dessa forma, a norma legal é eficaz, e só deixará de sê-lo se o Congresso Nacional, apreciando-a na forma constitucionalmente prevista, a rejeitar. Ainda assim, a rejeição não implicará em nulidade dos atos praticados durante sua vigência(CF, artigo 55 e parágrafos).

Se o estatuto legal assim formalizado ofende à Lei Maior e por isso não tem eficácia, não compete à autoridade administrativa nem a este Conselho definir, por se tratar de matéria cuja apreciação é de competência restrita do Poder Judiciário.

A Egrégia Quarta Câmara deste Conselho, através do Acórdão nº 104-5.938, de 19.05.87, acolheu esse entendimento por unanimidade, assim o sintetizando em sua ementa:

"A autoridade administrativa é obrigada a aplicar a legislação tributária aos casos submetidos ao seu julgamento, não cabendo a um tribunal administrativo apreciar e decidir arguições de inconstitucionalidade, que são privativas do Poder Judiciário."

Do voto condutor desse Acórdão, da lavra do eminente Conselheiro Dr. WALDIR PIRES DE AMORIM, extraem-se as seguintes lições, as quais, em seus princípios, se aplicam também a este caso, pelo que peço vênha para aqui reproduzi-las:

"Na impugnação, como recurso voluntário, o ilustre patrono da entidade financeira desenvolve com segurança e profundidade sua tese da inconstitucionalidade, sendo que, no recurso salienta que a autoridade "a quo" quando prolatou sua decisão não ingressou no mérito do litígio.

"Permissa maxima venia" não concordo com o ilustre causídico porque a autoridade monocrática, amparando-se no magistério de Ruy Barbosa Nogueira, concluir que "A presunção material é que o legislativo ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição; só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão (...).

Concordo, "data venia", com o entendimento da autoridade monocrática. A autoridade administrativa que integra os quadros do Poder Executivo deve aplicar a legislação vigente aos casos submetidos ao seu julgamento, salvo declaração de inconstitucionalidade apurada conforme o

Acórdão nº 107-02.172

procedimento preconizado nos artigos 169 a 179 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Assim, no meu entender, o recorrente não estaria inerte para enfrentar a exigência tributária que impugna, só que o seu direito deveria ser posto perante o Poder próprio, no caso o Poder Judiciário."

O entendimento desta Câmara, data vênua, não deve ser diferente. O processo administrativo fiscal objetiva examinar se a administração, no exercício de suas atividades, agiu dentro dos parâmetros impostos pela legislação. Examina se, no caso específico, a lei foi obedecida. A liberdade de interpretação da lei fiscal, no processo administrativo, não extrapola os limites necessários e suficientes para aprender, em toda sua extensão, a amplitude do comando que emana da norma interpretada. Pode-se dizer, de certa forma, que no processo administrativo fiscal se julga o procedimento da administração, se este se pautou dentro dos limites que a lhe impõe. Se para atingir corretamente esse objetivo torna-se necessário o exame profundo e amplo da norma legal, para melhor interpretá-la e aplicá-la, esse exame não extrapola os limites da busca e compreensão correta do seu alcance. O exame da validade ou não da norma diante da Constituição escapa a esse objetivo, e portanto está fora do âmbito de competência do processo administrativo fiscal.

É o que ensina THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTE ("CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO" Livraria Freitas Bastos S.A., Rio, 10ª Edição, págs. 340 e 341):

"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe a administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais; são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra este, só existe o recurso judicial limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, vedado, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditaram à administração pública a prática desses atos." (Grifei)

Esta característica do processo administrativo fiscal se subordina ao princípio da legalidade objetiva que o rege, e que é assim descrito por HELY LOPES MEIRELES ("O PROCESSO ADMINISTRATIVO - TEORIA GERAL, PROCESSO DISCIPLINAR E PROCESSO FISCAL", in "DIREITO ADMINISTRATIVO APLICADO E COMPARADO", Editora Resenha Universitária, São Paulo, 1979, Tomo I, págs. 37 a 56, e "DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 13ª Edição, 1987, págs. 579 a 596):

"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como o recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há que

Acórdão nº 107-02.172

embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."(grifei).

Não obstante as considerações contidas no brilhante voto acima reproduzido, cumpre observar que esse assunto - apreciação da constitucionalidade de lei - já foi objeto de exame pelo Poder Judiciário. Cite-se como exemplo o despacho do MM. Juiz Federal da 5ª Vara de Porto Alegre, denegando pedido de liminar em mandado de segurança que visava exigir da autoridade administrativa o exame da constitucionalidade de lei. Diz o emérito julgador, "verbis":

"(...) Ademais, quero crer que a autoridade administrativa não possui atribuições legais para questionar a aplicação de lei formalmente válida, sob a escusa da sua inconstitucionalidade, verificação esta, por imposição da Carta Magna, a cargo exclusivo do Poder Judiciário."(MS nº 93.0005219-5)

DO MÉRITO

Nó que respeita ao mérito a exigência fiscal é relativa à multa regulamentar de 300% aplicável sobre o valor das operações não acobertadas pela emissão de nota fiscal.

A referida exigência tem por fundamento legal o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, cuja redação é a seguinte:

"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 venda.

(...)

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.

(...)

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."

Primeiramente, cumpre observar, que a nota fiscal é um documento exigido pela legislação fiscal para controle de operações que direta ou indiretamente se relacionem com a

Acórdão nº 107-02.172

obrigação de pagar impostos. Trata-se, portanto, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional-CTN - de uma obrigação tributária acessória, prevista em lei no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Na terminologia comercial, a nota fiscal representa o documento que o comerciante fornece ao seu cliente, no momento em que faz a operação de venda, seja a crédito ou a dinheiro.

Na prática, no entanto, como é do conhecimento de todos, as notas fiscais, cupons fiscais ou documentos equivalentes somente são emitidos após a sua exigência, havendo casos em que a obtenção deste documento requer, por parte do consumidor, muita insistência e perseverança. Evidentemente que exceções há, como é o caso de comerciantes que tomam a iniciativa da sua emissão sem necessidade da intervenção do cliente. Mas como referido são as exceções.

Os dispositivos acima transcritos demonstram claramente o objetivo da lei, qual seja, o de coibir a prática até então usual da venda de bens e serviços sem a respectiva emissão do documentário fiscal correspondente, impondo ao infrator uma multa correspondente a 300% do valor da operação pelo descumprimento da obrigação de emitir a nota fiscal correspondente.

A lei não prevê qualquer exceção, o que nos leva a concluir que todas as pessoas jurídicas, não importando o seu porte ou a que segmento pertençam estão obrigadas ao cumprimento do mandamento legal.

Não importa, também, neste caso, que a legislação estadual ou municipal preveja norma diversa da contida na Lei nº 8.846, de 1994, esta é clara ao dispor que sua aplicação deverá ser observada para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Observe-se que a lei estabelece uma presunção de omissão de receitas nos casos de realização de operações desacobertas de notas fiscais, mesmo porque, a falta de emissão de notas fiscais só pode levar a essa conclusão, uma vez que não encontro justificativa plausível para a sua não emissão. Ademais, a emissão de um cheque ou a separação das notas ou moedas para efetuar o pagamento dos serviços, demandaria muito mais tempo do que a emissão daquele documento.

Ante o exposto, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da lei, e, voto no sentido de: rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa; e, negar-lhe provimento, quanto ao mérito.

Brasília/DF, 26 de abril de 1995

Edson Vlanna de Brito - Relator