



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10935/001.941/94-54
RECURSO Nº. : 111.075
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1994
RECORRENTE : SANTIAGO & CARVALHO LTDA.
RECORRIDA : DRJ em FOZ DO IGUAÇU (PR)
SESSÃO DE : 08 de janeiro de 1997
ACÓRDÃO Nº : 104-14.300

IRPJ - MULTA PELA FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL - É devida a multa de 300% (trezentos por cento) calculada sobre o valor da operação, quando for caracterizada a hipótese de descumprimento da obrigação acessória de emissão de nota-fiscal, na forma prevista nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º, da Lei nº 8.846/94.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SANTIAGO & CARVALHO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar e, no mérito, **DAR** provimento parcial ao recurso para excluir os valores relativos a vendas a prazo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ELIZABETO CARREIRO VARÃO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 MAR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: NELSON MALLMANN, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300
RECURSO Nº. : 111.075
RECORRENTE : SANTIAGO & CARVALHO LTDA.

RELATÓRIO

SANTIAGO & CARVALHO LTDA., já qualificado nos autos, foi autuado (fls. 86) por descumprimento da obrigação acessória de emitir nota fiscal na realização de vendas de mercadorias, sendo-lhe, na oportunidade, aplicada a multa de 300% sobre o valor da operação, por infração ao disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.846/94.

A exigência resultou de Ação Fiscal levada a efeito no estabelecimento do contribuinte, no período compreendido entre 1º de setembro a 09 de novembro de 1994, onde a fiscalização, em visita ao estabelecimento, constatou a falta de emissão de notas fiscais nas operações de vendas de produtos, no montante de R\$. 27.924,87, omissão essa relativa às vendas registradas no livro caixa, livro de controle de vendas e livros de controle de notas promissórias, cujas cópias encontram-se anexadas às fls. 05/71 destes autos, com infração ao disposto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994.

Para efeito de apuração da base de cálculo utilizada para na aplicação da multa, o fisco tomou como base os registros e anotações da própria empresa, contendo resumo das vendas de mercadorias realizadas nos meses de setembro a novembro de 1994.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada contesta a exigência, sustentando em sua peça impugnatória de fls. 88/89, em síntese, os seguintes argumentos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

- Os documentos capazes de caracterizar a omissão de receita no presente caso, seriam as notas promissórias, com as respectivas assinaturas dos clientes, que compraram a prazo. Os demais documentos são controles rudimentares executados por pessoas inábeis, não comprovando materialmente as saídas de mercadorias sem a respectiva emissão de notas fiscais.

- Conforme o entendimento do Egrégio Tribunal Federal, na ação direta de inconstitucionalidade no 5511/600, considera-se multa confiscatória aquela que cause ao contribuinte risco de dano, de difícil reparação, "in verbis": "Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafo 2º e 3º, do art. 75, do ADCT do Estado do Rio de Janeiro, que dispõem sobre a multa punitiva nas hipóteses de mora e sonegação fiscal. Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas à impropriedade formal da via utilizada, mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas. Concorrente risco de dano, de difícil reparação para o contribuinte."

- A multa de 300% ainda que prevista em legislação específica, tal como no presente caso, assume o caráter nitidamente confiscatório, conclusão que se chega pela análise da jurisprudência transcrita, desrespeitando o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Os valores exigidos do contribuinte correspondiam a cinco vezes o valor de seu estoque naquela data.

Após tecer considerações sobre as razões da defesa, conclui a autoridade singular pela procedência da Ação Fiscal e manutenção integral do crédito tributário constituído, conforme se observa da decisão, assim fundamentada:

- A impugnante nada alega quanto à base de cálculo, admitindo, tacitamente, através do silêncio, o cometimento da infração. Insurge-se, no entanto, contra a alíquota de 300% aplicada a título de multa sobre o preço da mercadoria, a qual considera inconstitucional, por ofensa ao princípio do não-confisco, previsto art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Cita acórdãos de tribunais superiores e regionais, nesse sentido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

- Entendemos que o legislador ao instituir penalidade tão severa, não teve propósito confiscar bens do patrimônio do contribuinte, mas reprimir a sonegação. Se a pena se limitasse à vantagens obtida pelo infrator com a ação praticada, certamente o risco seria compensador, pois no máximo se deixaria de auferir a vantagem indevida.

- Não se pode, assim, confundir uma penalidade fiscal, cujo objetivo é coibir um ilícito, com um descumprimento contratual, cuja pena tem finalidade compensatória. Ademais, não cabe à autoridade administrativa decidir sobre constitucionalidade de leis, por ser de competência privativa do Poder Judiciário.

- A impugnante alega sua qualidade de microempresa, firma familiar e das dificuldades que vêm enfrentando.

- A condição de microempresa dispensa a contribuinte de escriturar os livros fiscais, mas não a desobriga da emissão e guarda do documento fiscal emitido por ocasião das operações de venda. Os termos da lei 8.846/94, já transcritos, são peremptórios, ao determinar, sem qualquer exceção, o cumprimento dessa obrigação acessória.

Não se conformando com a decisão de primeira instância, interpõe o interessado, em tempo hábil, o recurso voluntário a este Colegiado, arguindo as mesmas razões apresentadas na fase impugnatória.

É o Relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

VOTO

CONSELHEIRO ELIZABETO CARREIRO VARÃO, RELATOR

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais. Dele tomo conhecimento.

A matéria em litígio, segundo consta da descrição dos fatos do auto de infração de fls. 01, se refere a cobrança da multa de 300%, exigida em razão de descumprimento da obrigação acessória de emissão de nota fiscal, a ser cumprida no momento certo da efetivação da venda de mercadorias, cujo fundamento legal encontra-se nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 8.846/94.

Quanto a alegação do interessado de que a multa em questão tem caráter confiscatório e, por esta razão, caracteriza uma violação ao princípio do não-confisco estabelecido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, se faz necessário relembrar o que a legislação diz a respeito.

Estabelece a Constituição Federal de 1988:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

Diz ainda a Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional:

“Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

.....
Art. 5º - Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

Conforme se constata a Constituição Federal de 1988, veda a utilização de tributos com efeito de confisco, o que não se enquadra o caso em pauta, pois trata-se de penalidade pecuniária prevista em lei para as hipóteses em que o contribuinte não cumpra a obrigação acessória da emissão de emissão de documento fiscal.

Sabe-se que o ato ilícito é punível de várias formas, com restrição à liberdade do agente criminoso (reclusão, prisão simples) ou com pena pecuniária (multa), nos casos de ilícito penal. A sanção penal expressa em multa, não é tributo. Como também não constituem tributos as sanções administrativas e civis, quando o particular é condenado por descumprimento de uma obrigação legal. O CTN define com clareza que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, e que se divide em impostos, taxa e contribuições de melhoria.

O fisco não exigiu tributo da suplicante, logo não podemos vincular a exigência ao que prescreve a Constituição Federal em vigor, pois a mesma sofreu penalidade pecuniária em sanção ao ato ilícito que praticou, em razão de deixar de emitir a documentação fiscal no momento da realização da venda de produtos, conforme determina o artigo 1º e 2º da Lei nº 8.846/94, sanção esta não incluída no conceito de tributo.

A penalidade aplicada não tem característica de tributo como define a legislação de regência e nem foi aplicada com base em qualquer contraprestação contida dentro de seu conceito, logo se conclui que todas as alegações e julgados apresentados, por se reportarem a tributos ou multas aplicadas sobre eles, não se aplica à hipótese. Rejeito, portanto, a preliminar argüida pela defesa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

No que se refere a análise do mérito, é de se esclarecer, inicialmente, que a partir de 21 de janeiro de 1994, com o advento da Lei nº 8.846/94, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo a venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, no momento da efetivação da operação, caracteriza omissão de receita ou de rendimentos para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e contribuições sociais, conforme institui a citada Lei em seus artigos 1º a 4º, *in verbis*:

“Art. 1º - A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo a 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 operação.

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.

Parágrafo único - Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

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.”

Como se vê, o objetivo da Lei acima transcrita foi estabelecer uma penalidade bastante severa ao infrator (300%), com a finalidade de inibir a prática de omissão de receita e a conseqüente sonegação pela falta de emissão do documento fiscal relativo às operações de venda de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

mercadorias ou prestação de serviços. E, neste caso, para que ocorra a adequada tipificação da infração, é imprescindível que a operação de venda do produto esteja devidamente caracterizada, com a precisa identificação da mercadoria ou o recebimento da receita correspondente, de forma a não deixar qualquer dúvida quanto a ocorrência de venda sem emissão do exigido documento fiscal.

No caso específico, a cobrança da multa incidiu sobre os valores levantados pelo fisco com o exame dos livros movimento do caixa e controle de vendas, e ainda, considerando outros documentos relativos a “solicitação de créditos”, nos quais foram constatada a existência de operações comerciais, com clara indicação da realização de vendas de mercadorias, com evidências de falta de nota fiscal acobertando essas operações. No caso das vendas a vista, evidenciada através de lançamentos feito pela própria empresa nos livros “controle de caixa” e “controle de vendas”, a omissão de receita ficou devidamente caracterizada, uma vez que, além de constar o valor total das vendas efetivadas, o contribuinte não comprova a emissão de notas fiscais correspondentes às operações realizadas, ficando, assim, patente a infração ao disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.846/94.

Por outro lado, registro de vendas a prazo, embora feito pelo próprio contribuinte, bem como, controles paralelos de “solicitação de créditos”, sem que haja, pelo menos, uma comprovação da efetiva entrega da mercadoria ou recebimento da receita correspondente, não é prova bastante para caracterizar venda desacompanhada de nota fiscal, uma vez que recebimentos relativos as vendas a prazo podem representar pagamento de compra realizada em período distinto da data de registro, e nos casos de “solicitação de créditos”, não faz prova da efetiva operação de venda mercadoria, já que não se presta para evidenciar esse tipo de irregularidade.

A aplicação da penalidade prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94, tomando-se por base unicamente registros sobre vendas a prazo e controle interno de “solicitação de créditos”, sem que haja uma prova da entrega efetiva do produto ou o recebimento da receita correspondente, não pode subsistir o lançamento, pois, neste caso, o fisco não faz prova incontestada da realização dessa operação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10935/001.941/94-54
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.300

Ao meu ver, para efeito de aplicação da multa estabelecida no artigo 3º da Lei nº 8.846/94, a infração somente ficou caracterizada com relação as operações relativas às vendas a vista, no valor de R\$. 6.460,61, pois, os registros feito pelo próprio sujeito passivo, no livro de movimento do caixa, é prova suficiente para evidenciar a ocorrência da efetiva venda de mercadorias.

No que diz respeito às condições do sujeito passivo, é de se esclarecer que o direito tributário é objetivo, pune o ato, sem preocupar-se com a sua subjetividade. A penalidade deve ser aplicada na pessoa do infrator sem levar em consideração as condições financeiras do autuado. comungo, portanto, com o entendimento do julgador singular, quando afirma que a lei não dispensou as microempresas da obrigação acessória de emissão de notas fiscais na comercialização de seus produtos.

Nesta ordem de juízos, e considerando as evidências das provas, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da multa de 300% a importância de R\$.21.464,26, quantia esta cuja venda sem nota fiscal não ficou comprovada.

Sala das Sessões - DF, em 08 de janeiro de 1997


ELIZABETO CARREIRO VARÃO