

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Recurso nº. : 113.949
Matéria : IRPJ - EX.: 1994
Recorrente : IMPERATRIZ CENTER COMÉRCIO LTDA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 13 DE OUTUBRO DE 1997
Acórdão nº. : 106-09.405

IRPJ - MULTA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL - 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 no momento da efetivação da operação, sujeitando o infrator à multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da transação ou do serviço prestado (Lei nº. 8.846, de 21.01.94, arts. 1º e 3º).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IMPERATRIZ CENTER COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e GENÉSIO DESCHAMPS que apresentou declaração de voto.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


MÁRIO ALBERTINO NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HENRIQUE ORLANDO MARCONI, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente o Conselheiro ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405
Recurso nº. : 113.949
Recorrente : IMPERATRIZ CENTER COMÉRCIO LTDA

RELATÓRIO

IMPERATRIZ CENTER COMÉRCIO LTDA, já qualificada, por seu representante, recorre da decisão da DRJ em Florianópolis - SC, de que foi cientificada em 29.11.96 (fls. 42v.), através de recurso protocolado em 18.12.96 (fls. 43 e sgs.).

2. Contra a contribuinte foi emitido AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 03), por falta de emissão de Nota Fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da operação relativa à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, implicando na imposição de multa pecuniária de 300% (trezentos por cento) sobre o valor da operação, como previsto nos artigos 1o. e 3o. da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994;

2A. O lançamento teve origem em omissões de Notas Fiscais correspondentes à venda de mercadorias no montante de 1.675,34 UFIR, que teriam sido realizadas em 18/11/94. As vendas em questão foram presumidas pela diferença entre o montante em Caixa, no momento da fiscalização (CR\$ 1.391,57) e o montante constante das Notas Fiscais emitidas nesse dia (CR\$ 319,67).

2B. A ciência do lançamento foi dada no próprio dia da auditoria (18/11/94).

2C. Nota Fiscal, no montante da omissão, foi emitida pela Fiscalização (fls. 2).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

3. Inconformada, apresenta *IMPUGNAÇÃO* (fls. 6), rebatendo o lançamento, com o argumento de que a diferença encontrada se refere a pagamentos de parcelas de vendas a prazo, realizadas anteriormente e recebidas nesse mesmo dia, conforme relação que fornece, bem como de um pagamento referente a mercadoria que teria sido paga nesse dia, mas que ainda não saíra do estabelecimento. Junta cópias das Notas Fiscais, que corresponderiam às vendas a prazo, bem como a declaração de um cliente, relativa ao pagamento adiantado.

4. Em ato preparatório do julgamento, é determinada diligência para que seja verificada a data de recebimento dos pagamentos correspondentes às vendas parceladas. É juntado o "Movimento de Caixa" de fls. 34, obtido no estabelecimento, que indica as "entradas" no Caixa, no dia 18.11.94, inclusive a relativa à Nota Fiscal emitida, por ordem da Fiscalização.

5. A *DECISÃO RECORRIDA* (fls. 36 e sgs.), mantém **parcialmente** o feito, fazendo ajustes aritméticos, embasada nos seguintes argumentos, em síntese:

- a) que as parcelas de vendas anteriores, salvo em dois casos, não tinham vencimento na data em que o contribuinte alega terem sido efetuados os pagamentos;
- b) que, nos dois casos em que havia coincidência de vencimento, os valores respectivos não constam do "Movimento de Caixa" de fls. 34;
- c) que não foram oferecidas provas de que tais valores entraram no Caixa nesse dia, o mesmo ocorrendo com a alegada venda antecipada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

d) que não é de se admitir a apresentação de Notas Fiscais não apresentadas por ocasião da Auditoria Fiscal - eis que nada garante que não tenham sido emitidas com data retroativa.

6. Regularmente cientificada da decisão, a contribuinte dela recorre, conforme RAZÕES DO RECURSO (fls. 44 e sgs.), onde, depois de lembrar, sucintamente, os argumentos expendidos na Impugnação, *inova*, detida e detalhadamente, discorrendo sobre Multas e a Espontaneidade prevista no art. 138 do CTN, tudo conforme leitura que faço em Sessão.

7. Manifesta-se a douta PGFN, às fls. 56, entendendo que a decisão recorrida deve ser confirmada.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

VOTO

Conselheiro MÁRIO ALBERTINO NUNES, Relator

1. O recurso é tempestivo, porquanto interposto no prazo estabelecido no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, e a parte está legalmente representada, preenchendo, assim, o requisito de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2. Como relatado, permanece a discussão, perante esta instância, relativamente a imposição de multa pecuniária de 300% (trezentos por cento) sobre o valor da operação, por falta de emissão de Nota Fiscal.

3. Materialmente, toda a questão envolve a não emissão de notas fiscais em vendas de mercadorias que totalizaram importância correspondente a 1.675,34 UFIR, base de cálculo da multa imposta.

4. Os fatos estão amplamente documentados, ficando demonstrado que vendas teriam sido realizadas em 18/11/94, como comprova o "Termo de Verificação e Conferência de Valores" (fls. 1), assinado pelo AFTN atuante e pelo responsável pelo estabelecimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

5. Em tempo de Impugnação, a defesa nega a omissão, argumentando que as diferenças de Caixa, encontradas pelo Auditor Fiscal, se refeririam a pagamentos de vendas a prazo, ocorridos no mesmo dia da autuação, e a um determinado pagamento antecipado. Diligentemente, a d. Autoridade "a quo", antes do julgamento, mandou verificar tais argumentos, vindo aos Autos o MOVIMENTO DE CAIXA (fls. 34), organizado pelo estabelecimento, nele se constatando não existirem anotações de ingressos correspondentes a tais alegações - tirando-lhes, portanto, qualquer consistência.

6. Consciente da fragilidade da prova trazida com a Impugnação, a defesa inova no Recurso, mudando sua estratégia, passando a argüir matéria de direito, mais especificamente se estendendo em conceituações das multas e trazendo à baila inusitada discussão sobre espontaneidade. A par de se tratar de matéria preclusa - o que, por si só, já impediria este Conselho de admiti-la - não há, no procedimento da contribuinte qualquer espontaneidade, sendo dispiciendo discutir o assunto - o qual, ao que parece, só foi trazido com o objetivo de procrastinação.

7. Entendo, portanto, deva ser mantida a r. decisão, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

Por todo o exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da Lei, e, no mérito, *nego-lhe provimento.*

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1997


MÁRIO ALBERTINO NUNES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro GENÉSIO DESCHAMPS

A questão diz respeito a infração cometida, em desrespeito ao disposto nos arts. 1º e 3º da Lei nº 8.746/94, em que foi constatado que o RECORRENTE teria incidido em omissão de receitas e, conseqüentemente, não teria emitido Notas Fiscais das operações realizadas.

No caso, não se trata de exigência de tributo, mas sim de imposição de uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória. A penalidade corresponde a 300 (trezentos por cento) o valor da operação em que houve a falta de emissão da Nota Fiscal. É uma imposição extremamente onerosa, pois representa 3 (três) vezes o valor da operação realizada e não do valor de uma obrigação tributária.

Com todo respeito ao voto do eminente Conselheiro Relator Mário Albertino Nunes e independentemente das questões de direito e de fato alegadas pelo RECORRENTE, vejo a exigência como inteiramente ilegal e inconstitucional, como se expõe a seguir.

Na forma como colocados, os argumentos apresentados poderiam levar a consideração que toda e qualquer penalidade, mesmo se referindo a tributos, saem do campo tributário para se situar no campo do direito penal. Se assim fosse, as penalidades instituídas pelos Estados e Municípios, por lei própria, seriam inconstitucionais, pois somente à União compete legislar sobre direito penal (inciso I,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

do art. 22 da CF). Mas não é esse o entendimento que prevalece em nossa melhor doutrina e jurisprudência, que situam as penalidades tributárias dentro da área de atuação da legislação tributária, sob o prisma de que se tratam de obrigações tributárias.

Com efeito, a penalidade tributária, seja pela falta de cumprimento de uma obrigação tributária principal, quer por descumprimento de obrigação acessória, uma vez caracterizada também se converte, transformando-se, em obrigação principal (art. 113 do CTN). E uma obrigação acessória está sempre vinculada a existência de uma obrigação principal; sem a existência desta não pode haver a existência daquela.

Por este aspecto, de qualquer forma em havendo uma penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, tem-se, então, igualmente, uma obrigação tributária a ser cumprida. Portanto, a exigência do pagamento de uma obrigação tributária nem sempre representa a exigência de um tributo, pois ela pode se referir a uma penalidade. Mas daí não se pode concluir que uma penalidade possa ser considerada como tributo, pelos conceitos existentes de cada um dos tipos.

Portanto, não se pode entender como violados os princípios constitucionais tributários da anterioridade e do não confisco.

Porém, em que pese este aspecto, há que se atentar que apesar de não restar violado o princípio constitucional que veda o confisco, na acepção técnica tributária, deve-se por outro lado fazer o confronto das disposições dos arts. 1º e 3º, da Lei nº 8.846/94, ditos infringidos, com outro princípio constitucional que igualmente veda o confisco de uma maneira mais ampla. É o princípio inserido no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

inciso LVI, do art. 5º da Constituição Federal, que dispõe que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal. Vejamos.

A infração prevista nos dispositivos questionados na Lei nº 8.846/94, diz respeito a "falta de emissão de Nota Fiscal", relativa a venda de mercadorias ou de prestação de serviços, para efeito da legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza. E a multa correspondente tem como base de cálculo o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado.

Dessa colocação resta evidente que a operação, sobre a qual incidem os dispositivos legais, tem um valor econômico determinado ou determinável. E mais, que tenha ela tenha sido praticada com meios ilícitos. **Ora isto também evidencia que o ilícito tem um valor.**

Aí surge a penalidade, imposta por força do art. 3º da Lei nº 8.846/94, que é de 300% (trezentos por cento) do valor da operação, ou seja, 3 vezes o valor da operação reputada como ilícita. Em outras palavras, faz com que o infrator desembolse o valor da própria operação ilícita que praticou acrescido de mais 200 % (duzentos por cento) desse mesmo valor, ultrapassando, em muito, a ilicitude praticada.

Aí surge a pergunta: de onde saem os recursos para pagamento da multa que excedem ao valor da operação ilícita praticada? Sem dúvida alguma do patrimônio do contribuinte, auferido em operações lícitas. Ou seja, está se apropriando de bens (dinheiro é bem) do contribuinte, legitimamente adquiridos, sem o devido processo legal. Aqui se ressalta que por processo legal, deve ser entendido aquele em que haja participação do poder judiciário, por prescrição de lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

E a forma como é imposta a penalidade, ultrapassando os limites da operação, representa numa apropriação de bens patrimoniais do contribuinte, em que não há previsão legal para seu processamento.

Isto, sem dúvida alguma, representa também um verdadeiro confisco, não de efeitos tributários, mas de efeitos patrimoniais, sem par em nosso direito, pois se está avançando sobre bens de propriedade definida e legitimamente adquirida, o que é inusitado, para não se dizer um ato de verdadeiro terrorismo estatal.

Somente para exemplificar, há disposições legais que permitem ao Estado se apropriar de bens adquiridos de forma ilícita. Mas limita-se, em termos de valores, exclusivamente a estes, pela sua apreensão. É o caso de a operações de contrabando, descaminho e de apropriação indébita ou ilícita de bens de propriedade governamental, com processos legais perfeitamente definidos. Ressalte-se que isto não impede a ação criminal correspondente, como também, no caso é possível por se tratar de crime de sonegação fiscal.

No Código Civil Brasileiro, também, pode se buscar subsídio, ao se ler o seu art. 920, que estabelece que o "valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal", o que limita os efeitos de uma penalidade. Note-se que no caso não existe uma obrigação principal, mas tão somente uma obrigação acessória, sobre uma operação que gera efeitos tributários, com surgimento de uma obrigação principal, como adiante se verá.

Efetivamente, a par da penalidade extremamente onerosa que toma como base de cálculo o valor da própria operação ilícita, há o agravamento das

D.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

sanções, pelos efeitos tributários decorrentes. Sobre a operação ilícita, há a incidência e cobrança do Imposto de Renda, do PIS, da COFINS, da Contribuição Social sobre o Lucro, e se sujeitos a eles, do IPI, do ICMS ou do ISQN. Isso sem falar nos efeitos decorrentes nas pessoas físicas do titular, sócios ou acionista, por decorrência. O tributo, se incidente, representa a obrigação principal. E a esta obrigação principal, são agregadas as multas correspondentes, que por recaírem sobre uma operação ilícita representando sonegação fiscal, também são extremamente onerosas. Além disso haverá a denúncia por sonegação fiscal, na área criminal.

Como se vê, do acima exposto, aqui é que somente há o surgimento de uma obrigação principal, com a apuração e lançamento dos tributos respectivos, tendo como base de cálculo a operação ilícita. Então, ela, por si só, não representa a obrigação principal.

E a penalidade prevista no art. 3º da Lei nº 8.846/94, não tem como base de cálculo a obrigação tributária tributária propriamente dita, mas sim o valor do todo da operação. E somados a esta todos os valores das demais penalidades aplicadas, passíveis de aplicação e exigíveis, ver-se-á, inclusive, que há uma verdadeira agressão ao contribuinte infrator, ou ao seu patrimônio legitimamente adquiridos (com tributos sobre ele incidentes regularmente pagos), que ultrapassa em muito o valor da própria operação ilícita, bem como todos os limites do bom senso e de justiça.

Sem dúvida alguma, está-se frente a uma verdadeira apropriação de bens do contribuinte, sem causa e sem o devido processo legal, representando, um verdadeiro confisco, não de efeitos tributários, mas sim de efeitos patrimoniais. Isto, para não dizer que há um enriquecimento ilícito do Estado em detrimento do seus cidadãos, que são empobrecidos pelo ato de império.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

Pode-se até admitir que hajam sanções, para coibir a sonegação fiscal, inclusive de forma bastante onerosa. Mas que ela sejam bem graduadas, especialmente observando a prescrição do art. 112 do Código Tributário Nacional, e não ultrapassem os limites do valor do objeto do ilícito cometido.

Este caminho não foi seguido pela Lei nº 8.846/94. Pode-se até pensar que ela representa um ato de terrorismo fiscal frente a incapacidade estrutural de seus órgãos de arrecadação e fiscalização, ou do próprio sistema tributário nacional, que por sua complexidade tem induzido muitos contribuintes ao caminho da sonegação fiscal. E isto é mau, pois no universo tributário brasileiro, há também os bons contribuintes que recolhem seus tributos de forma regular e honesta. Antes, de impor penalidades da natureza da qual se discute, há muito mais necessidade de se melhor dotar os órgãos estatais de recursos para o cumprimento de suas funções de arrecadação e fiscalização, cuja ação é muito mais útil e eficaz para evitar a sonegação.

Todavia, apesar dessas colocações, se prevalecessem, estar-se-ia julgando "extra petita", pois estar-se indo além do que foi colocado pelo RECORRENTE. Mas, mesmo assim, não se poderia deixar de fazê-las, como matéria de meramente opinativa e de orientação para debate.

Outra dúvida legal que se deve analisar é a aplicabilidade da Lei nº 8.846/94 quanto ao momento da constatação da infração. Num primeiro momento, se ater aos termos dos seus arts. 1º e 2º esta constatação somente poderia ser caracterizada no momento da efetivação da infração. Em outras palavras, a "falta de emissão de nota fiscal" somente poderia ser apurada por agente fiscal competente no momento em que se concretizasse a operação da venda dos bens ou prestação dos serviços.

D.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

Com efeito, o art. 1º da Lei nº 8.846/94 manda emitir a Nota Fiscal no momento da efetivação da operação e o art. 2º do mesmo diploma legal, faz igual referência, indicando que esse fato caracteriza omissão de receita ou rendimentos, para efeitos de imposto de renda. Ou seja, a omissão de receitas pode ser presumida se constatada a falta de emissão de Nota Fiscal. Isto induz a primeira vista, que a apuração de omissão de receita não pode induzir a conclusão de que haja falta de emissão de Nota Fiscal.

Ou seja, a vista destes dispositivos poder-se-ia concluir que cabe em primeiro lugar a prova de que o contribuinte não emitiu Nota Fiscal, para caracterizar a omissão de receita, não valendo a alegação de houve a omissão de receita e, por conseguinte, houve a “falta de emissão de Nota Fiscal”. Pode-se até admitir que isso possa levar a uma conclusão nesse sentido, pois pode não ser verdadeira que toda omissão de receita pode ser resultado de venda de bens ou prestação de serviços que obrigue o contribuinte a emitir Nota Fiscal.

Aqui pode buscar a legislação do Imposto de Renda, a qual se refere a Lei nº 8.846/94, permite a fiscalização **presumir** a omissão de receitas, mediante prova, à vista de indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, inclusive por existência de saldo credor de caixa (arts. 228 e 229 do RIR/94).

Nota-se que a presunção para caracterizar a omissão de receitas está prescrita em legislação do imposto de renda, com sua evidência devidamente estatuída. A Lei nº 8.846/94 veio acrescentar mais um parâmetro para a sua constatação: “a falta de emissão de Nota Fiscal”.

○

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

Contudo, ao se analisar o art. 3º da Lei nº 8.846/94, verifica-se que seus ditames impõem também ao contribuinte a comprovação da emissão da Nota Fiscal uma vez ocorrida a situação prevista no art. 2º da mesma lei, que no caso se refere a caracterização da omissão de receitas. Assim, fica por demais evidenciado, que a apuração de "omissão de receita" pode levar a fiscalização a **presumir a falta de emissão de Nota Fiscal**. Portanto, a falta de emissão de Nota Fiscal, de acordo com a Lei nº 8.846/94 não precisa ser apurada e constatada somente no ato em que estiver se efetivando a operação; esse fato pode ser constatado posteriormente, quando da constatação da omissão de receitas.

E, uma vez constatada a omissão de receitas, pode o fisco com base nesta presumir e alegar a falta de emissão de Nota Fiscal, cabendo ao contribuinte a prova em contrário. E não provando, sujeita-se as sanções respectivas.

E analisando-se os fatos do presente processo, ficou caracterizada a omissão de receitas, sendo que sua constatação se fundamentou apenas em indícios. Isto é evidência suficiente para a imputação tributária realizada, cabendo a prova em contrário ao contribuinte, com base especialmente em sua contabilidade que, ressalta-se, não foi desqualificada.

Poder-se-ia, quando mais, evidenciar, talvez, a falta de emissão de notas fiscais, através de uma verificação nos controles do contribuinte (entradas, saídas e estoques existentes), o que no caso também não foi realizado, como consta do processo. Esse forma, poderia, perfeitamente esclarecer não somente esse fato como o conseqüente: omissão de receita. Mas não foi realizado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.006898/94-93
Acórdão nº. : 106-09.405

Assim, apesar do todo o exposto e de tudo o mais que consta nos autos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1997


GENÉSIO DESCHAMPS

