

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13886/000.258/94-66
ACORDAO NR. 106-07.917

Sessão de : 16 de abril de 1996
Recurso nr. 03.688 - IRF ANO DE 1993
Recorrente : JOSE DAHER & CIA. LTDA
Recorrida : DRF EM LIMEIRA/SP
DFSL

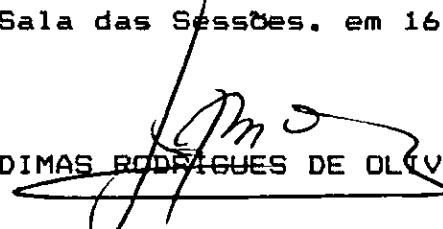
IRPJ - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL - Para efeito do Imposto de Renda, a falta de emissão de Nota Fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da operação relativa à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, caracteriza omissão de receitas, implicando na imposição de multa pecuniária de 300% sobre o valor da operação.

RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSE DAHER & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques, Genésio Deschamps que apresentava declaração de votos.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 1996.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

-PRESIDENTE


HENRIQUE ORLANDO MARCONI

-RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1996

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13886/000.258/94-66
ACORDAO NR. 106-07.917

02

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIO ALBERTINO NUNES, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS e ADONIAS REIS SANTIAGO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'A' or 'S' followed by a flourish.

Recurso n.:03.688

Recorrente:JOSE DAHER & CIA. LTDA.

RELATORIO

Contra a empresa JOSE DAHER & CIA. LTDA., já qualificada às fls. 40, do presente processo, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 e 02, para aplicação da penalidade prevista nos artigos 2o e 3o, da Lei nr. 8.846/94, pela apuração de vendas de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal.

As fls. 03 foi juntado pelos AFTNs Autuantes o Termo de Constatação de uso de talonário fiscal e às fls. 04, o Termo de Auditoria de Caixa, que apurou a diferença positiva de CR\$ 2.721.016,98, de vendas efetuadas sem nota fiscal, resultando a aplicação da multa de 300%, que totalizou 13.384,44 UFIR.

Demonstrando seu inconformismo, a Autuada impugnou a exigência fiscal às fls. 10/12, argumentando, resumidamente, que:

a) Foi desconsiderada pelo Fisco a nota fiscal emitida no mesmo dia da Autuação (14/04/94), no valor de CR\$ 1.479.013,70, paga através de cheque pré-datado para 12/05/94, conforme cópia de fls. 13 e 14;

b) Foram desconsiderados também o dinheiro para troco e os cheques referentes a vendas anteriores, que se encontravam no Caixa;

c) A multa "extremamente onerosa" de 300% é um ato de confisco, vedado pela Constituição.



A autoridade julgadora de primeiro grau não acolheu nenhuma das ponderações impugnatórias e prolatou a Decisão nr. 112/94, cuja ementa é lida sessão.

Afirma ainda o julgador "a quo" que é competência privativa do Senado Federal suspender a execução de lei inconstitucional e que, até a presente data, não há notícia de qualquer ato do legislativo suspendendo a execução da Lei nr. 8.846/94, que embasou a Autuação.

Transcreve trecho do PN nr. CST nr. 329/70 e ementas do 1o e 2o Conselhos de Contribuintes sobre a não apreciação da arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa e o artigo 150, IV, da CF, que trata da utilização de tributo e não de penalidade com efeito de confisco. Quanto à juntada de cópias de cheques e de nota fiscal que teriam sido desconsiderados, a Autoridade julgadora afirma que tais documentos não foram levantados no momento da Autuação.

Novamente inconformado, o Interessado retorna ao processo protocolizando, tempestivamente, Recurso dirigido a este Colegiado, reiterando sua argumentação impugnatória.

E o relatório.



V O T O

Conselheiro - HENRIQUE ORLANDO MARCONI - RELATOR.

O Recurso foi interposto tempestivamente nos termos da Lei. Dele conheço.

Entendo não ter a Recorrente, nem em seu arrazoadado impugnatório e muito menos no Apelo procurado analisar o mérito do caso sob exame.

Cuidou apenas do aspecto da inconstitucionalidade da multa aplicada, cuja apreciação é prerrogativa do Poder Judiciário, não possuindo este Conselho competência para se manifestar a respeito.

A Recorrente menciona, na aplicação da Lei nr. 8.846/94, uma suposta inobservância ao Princípio da Vedação ao Confisco (artigo 150, IV da Constituição Federal) apesar de referido argumento já ter sido devidamente desmoronado pela bem fundamentada decisão recorrida, que deixou claro que a C.F. cuida de instituição de tributo, enquanto o presente processo versa sobre não cumprimento de obrigação acessória. E a Lei nr. 8.846/94 não trata de inobservância a Princípios Constitucionais, pois "dispõe sobre emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários e dá outras providências."

O que restou provado, na verdade, foi a omissão de receitas pela venda de mercadorias desacobertada de documentário fiscal. E isso a Apelante não conseguiu elidir ao juntar cópias de cheques pré-datado e de Nota Fiscal, não apresentados durante a Autuação. Não teve ela, sequer, o cuidado de descontar o cheque na data aprazada (12/05/94) para reforçar um pouco seu frágil argumento.



Assim, por tudo quanto foi exposto, não vejo como alterar a decisão de primeira instância, que mantenho em todos os seus termos, para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso.

Brasília (DF).. 16 de abril de 1996



HENRIQUE ORLANDO MARCONI - RELATOR.

PROCESSO Nº 13886/000.258/94-66
ACÓRDÃO Nº 106-07.917
RECURSO Nº: 03.688
RECORRENTE: JOSÉ DAHER & CIA. LTDA.

DECLARAÇÃO DE VOTO

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) do 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 principal.

Alegou o RECORRENTE questões de direito e questões de fato. Em relação a primeira, diz não ter sido respeitado o Princípio do Não Confisco, estabelecido na Constituição Federal, em relação aos tributos (art. 150, inciso IV).

Em seu voto, no nobre relator, apreciou a questão, ressaltando que tal princípio não foi desrespeitado, pois a multas (penalidade) não são tributos, como tais definidos no art. 3º do Código Tributário Nacional, bem como pela disposição do art. 121 do deste mesmo diploma. Seus argumentos são dignos do maior respeito e, se apreciados numa interpretação à letra da Lei, são corretos, pois, efetivamente, as penalidades tem natureza jurídica distinta da dos tributos.

Mas há que se acrescentar alguma coisa para reflexão. 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 o fosse, as penalidades instituídas pelos Estados e Municípios, por lei própria, seriam inconstitucionais, pois somente à União compete legislar sobre direito penal (inciso I, 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, direta ou indiretamente, a existência de uma obrigação principal; sem a existência desta não pode haver a existência daquela.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

08

PROCESSO Nº 13886/000.258/94-66
ACÓRDÃO Nº 106-07.917

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, é de se acompanhar o relator, na improcedência das alegações do RECORRENTE quanto a violação do princípio constitucional tributário do não confisco. Os mesmos argumentos são aplicáveis para não se considerar também violado o Princípio Constitucional da Anterioridade (Art. 150, inciso III, "b", da CF)

Porém, em que pese as colocações acima, 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 outros princípios constitucionais que igualmente vedam o confisco de uma maneira mais ampla. São os princípios inseridos nos incisos XXII e LVI, do art. 5º da Constituição Federal, que dispõem sobre o direito de propriedade e 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. Ou seja, 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 de propriedade 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.

0

PROCESSO Nº 13886/000.258/94-66
ACÓRDÃO Nº 106-07.917

E a forma como é imposta a penalidade, ultrapassando os limites da operação, representa numa apropriação de bens patrimoniais do contribuinte, ou seja, invadindo-se no seu patrimônio, sem que haja previsão legal para seu processamento. Aqui vale lembrar que a penalidade se constitui em uma sanção por um ato ilícito.

Então sem dúvida alguma, a penalidade, ao ultrapassar o limite do valor do ilícito praticado, 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 verdadeira extorsão.

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.

Além disso, a par da penalidade extremamente onerosa que toma como base de cálculo o valor da própria operação ilícita, ultrapassando-a, há o agravamento das 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.

4

PROCESSO Nº 13886/000.258/94-66
ACÓRDÃO Nº 106-07.917

E a penalidade prevista no art. 3º da Lei nº 8.846/94, não tem como base de cálculo a obrigação 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 adquirido (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, injusto, ilegítimo e inconstitucional.

E no caso concreto, apesar de ser totalmente condenável e repudiável qualquer sonegação fiscal, o que se nota é que uma obrigação acessória se tornou muito mais importante que uma obrigação principal, da qual é decorrente, quando o que se visa é exatamente a última.

Veja-se que o descumprimento da obrigação principal, por sua vez, desde que identificada e, independentemente do cumprimento da obrigação acessória ou não, impõe sanções. Aí, mais uma vez, se tem que a obrigação acessória é de caráter secundário, de menor importância.

E o que se vê aqui é exatamente o inverso, querendo se coibir o descumprimento de uma obrigação principal, com penalidade extremamente onerosa incidente sobre a operação acessória descumprida, que ultrapassa, em muito o valor da obrigação principal infringida, com seus acréscimos, bem como o valor da própria operação que deu origem ao ilícito.

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. Numa análise crítica, pode-se até pensar que ela representa um ato de terrorismo fiscal frente a incapacidade estrutural dos órgãos estatais 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº 13886/000.258/94-66
ACÓRDÃO Nº 106-07.917

Contudo, essas colocações não podem prevalecer no presente processo, pois se estaria invadindo área de julgamento "extra petita", indo além do que foi colocado pelo RECORRENTE. Mesmo assim, não se poderia furtar a fazê-las, como matéria 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, ao 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.

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, à 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 que 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-se buscar a legislação do Imposto de Renda, a qual se refere a Lei nº 8.846/94, que permite à 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

12

PROCESSO Nº 13886/000.258/94-66
ACÓRDÃO Nº 106-07.917

De outra parte, 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, poder-se-ia alegar, que a apuração de "omissão de receita" pode levar a fiscalização a presumir a falta de emissão de Nota Fiscal, e que, 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.

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

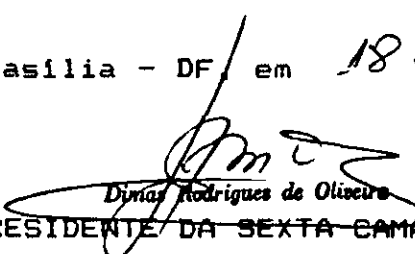
Brasília-DF, 16 de abril de 1996


GENÉSIO DESCHAMPS

I N T I M A Ç A O

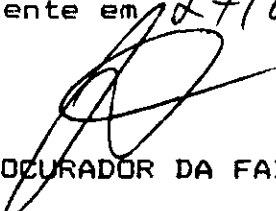
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão substanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2o, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3o da Portaria Ministerial nr. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília - DF, em 18 de junho de 1996


Diniz Rodrigues de Oliveira
PRESIDENTE DA SEXTA CAMARA.

Ciente em

27/06/96.


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL