



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 11925/001.208/94-68
RECURSO Nº. : 111.480
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1994
RECORRENTE : IRRIGATER SISTEMAS DE IRRIGAÇÃO LTDA.
RECORRIDA : DRJ em BELÉM (PA)
SESSÃO DE : 26 de fevereiro de 1997
ACÓRDÃO Nº : 104-14.386

IRPJ - MULTA PELA FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL -
Descabe a aplicação da multa de 300% (trezentos por cento) quando não for caracterizada a hipótese de venda sem emissão de nota fiscal, na forma prevista nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º, da Lei nº 8.846/94. Não subsiste a multa nos caso em que o elemento caracterizador da omissão tome por base unicamente registros de controle interno da empresa atuada (pedidos de clientes e outras anotações).

OMISSÃO DE RECEITA - Também, por via de consequência, não pode subsistir a presunção de omissão de receitas para fins de cobrança de IRPJ e Contribuições Sociais, se a fiscalização não demonstra com outros elementos sólidos, a ocorrência dessa omissão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **IRRIGATER SISTEMAS DE IRRIGAÇÃO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, e no mérito, DAR provimento ao recurso, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

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

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. P.', is written over the end of the text.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386
RECURSO Nº. : 111.480
RECORRENTE : IRRIGATER SISTEMAS DE IRRIGAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Com a lavratura dos autos de infrações de fls. 02, exigiu-se da empresa IRRIGATER SISTEMAS DE IRRIGAÇÃO LTDA. o recolhimento da importância correspondente a 122.458,50 UFIR, a título de multa por infração ao disposto no artigo 3º da Lei nº 8,846/94, face à constatação de falta de emissão de nota fiscal, relativo à venda de mercadorias e prestação de serviços, ocorridas nos meses de agosto a novembro de 1994.

Com fundamento no artigo 2º do dispositivo acima citado, e artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, foi também exigido, através do auto de infração de fls. 03, o recolhimento da importância equivalente a 10.204,86 UFIR, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, por omissão de receitas, sendo, em decorrência dessa autuação, constituídos os lançamentos de Imposto de Renda Retido na Fonte, no montante de 10.204,86 UFIR; de Contribuição Social sobre o Lucro, no montante de 408,18 UFIR; de Contribuição para o PIS, no valor correspondente 265,32 UFIR; e de COFINS, no montante equivalente a 816,37, acrescidos de juros de mora, exigidos através dos autos de infração anexos às fls. 05, 07, 09, e 11, respectivamente.

Para efeito de caracterização de operações consideradas vendas sem cobertura de notas fiscais, e conseqüente omissão de receita, a fiscalização tomou como suporte documentos e registros encontrados em poder do sujeito passivo, tais como, pedidos de solicitação de clientes, movimentação do caixa, relação de cheques pré-datados e demonstrativos de controle de entrega de mercadorias/serviços, com os quais evidenciou-se falta da documentação fiscal relativa a essas operações comerciais realizadas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

Não se conformando com a exigência, a parte manifestou-se na peça impugnatória de fls. 95/112, cujas razões foram assim resumidas pela autoridade de primeiro grau:

- Em 17/11/94, a impugnante recebeu a inspeção dos AFTNs autuantes, que procederam a imediata apreensão de pedidos, notas fiscais etc., além da apreensão de um aparelho de televisão e vídeo cassete de propriedade de terceiro. O referido procedimento fiscal é condenável, pois o art. 644 do RIR/80 somente prevê a possibilidade de apreensão de documentos imprescindíveis ao interesse do fisco. Os fiscais, no entanto, não procederam a análise prévia dos documentos para apreendê-los, o que caracteriza abuso de poder, com caráter de verdadeira devassa. Citou jurisprudência do STF, além de decisões similares da justiça inglesa e americana, determinando que a ação de fiscalização não pode assumir o caráter de devassa. Nesta mesma linha, apresentou a opinião de diversos administrativistas e tributaristas, cuja doutrina estaria consolidada na súmula 473 do STF. Requereu, pois, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal com a conseqüente anulação de todos os atos dele resultantes.

- *In meritum causae*, afirmou que a simples existência de pedidos e rascunhos não significa a realização de um negócio jurídico gerador de responsabilidades tributárias. O simples compromisso de adquirir um bem constitui mera expectativa de venda, a qual não é passível de tributação. Afirmou que o auto se baseia exclusivamente em pedidos, nos quais a entrega dos bens não ocorreu, seja por deliberação dos adquirentes que não obtiveram financiamento, seja por falta de produto ou até mesmo por representar venda efetivada por terceiros.

- *Ad argumentandum tantum*, ainda que os pedidos correspondessem a uma efetiva comercialização, estaria a impugnante desobrigada à emissão de nota fiscal, por configurar-se a hipótese de venda para entrega futura, prevista na legislações do ICMS e IPI. O art. 46, anexo II do RICMS/SC lhe vedava a emissão de nota sob tais circunstâncias, eis que não houve saída de mercadoria, enquanto que o art. 239 do RIPI apenas lhe facultava a emissão. Afirmou ainda que o art. 1º da Lei nº 8.846/94 não exige, necessariamente, a emissão de nota fiscal, permitindo a emissão de documento equivalente, tal como um recibo, ficha ou pedido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

- Apresentou acórdãos administrativos e judiciais, além da opinião de doutrinadores, afirmando que a omissão de receitas precisa ser demonstrada com bases sólidas, não podendo basear-se em meros indícios ou presunções. Invocou o art. 5º da LICC, para comprovar que o ato de infração contestado desvirtuou o objetivo da Lei, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar contra o que o Fisco alega. Para bem materializar o que ficou consignado, apresentou breve histórico sobre os pedidos mencionados no termo de constatação de fls. 13/16, apoiado nos documentos de fls. 113/192.

- Com relação ao lucro líquido, afirmou que o mesmo só pode ser considerado em valor correspondente a 50% dos valores eventualmente omitidos, admitindo os custos incorridos na realização dessa receita. Apresentou acórdão do STJ, acolhendo este entendimento.

- Afirmou que a multa prevista na Lei nº 8.846/94 possui natureza confiscatória, esbarrando em preceitos constitucionais insculpidos nos arts. 145, II, § 1º e 150, IV da Constituição Federal. Invocou a disposição contida no art. 920 do C. Civil e apresentou a opinião de diversos tratadistas visando confirmar o caráter confiscatório e ilegal da referida multa.

Após tecer considerações sobre as razões da defesa, conclui a autoridade singular pela procedência da Ação Fiscal e manutenção parcial do crédito tributário constituído, em decisão assim ementada:

“MULTA - NOTA FISCAL - LEI Nº 8.846/94 - Ao contribuinte que não houver emitido a nota fiscal ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento (300%) sobre o valor do bem ou serviço objeto da operação, não passível de redução (Lei nº 8.846/94, art. 3º). Canceladas as exigências relativas às vendas em que a entrega da mercadorias/prestação do serviço não resultou comprovada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - A falta de emissão de nota fiscal caracteriza omissão de receitas ou de rendimentos, passível de tributação para fins de IRPJ e das contribuições sociais incidentes sobre o lucro e o faturamento. Como base de cálculo do IRPJ, deve ser considerado o valor integral da receita omitida (Lei nº 8.541/92, art. 43). Canceladas as exigências relativas às vendas em que a entrega da mercadoria/prestação de serviço não resultou comprovada.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS e COFINS - Face à vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, não havendo nos autos reativos a estes qualquer matéria específica ou elemento de prova novo, as conclusões extraídas do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devem prevalecer na apreciação dos lançamentos.”

Com a decisão de primeira instância, o lançamento foi mantido tão somente com relação as operações relativas aos “pedidos” nºs. 3016(fl. 27), 3078(fl. 38), 3154(fl. 52) e 3253(fl. 54), para os quais, considerando as provas documentais trazidas aos autos, entendeu o julgador singular que a infração ficou caracterizada, pois a fiscalização comprovou a efetividade da venda de mercadorias/serviços sem a emissão da correspondente nota fiscal.

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. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

VOTO

CONSELHEIRO ELIZABETO CARREIRO VARÃO, RELATOR

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A matéria em litígio, segundo consta das peças processuais, diz respeito 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, prestação de serviços ou operação de alienação de bens móveis, cujo fundamentos legais encontram-se nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 8.846/94.

A alegação do interessado de que a multa estabelecida no art. 2º da Lei acima citada, tem caráter confiscatório e, por esta razão, caracteriza uma afronta as garantias constitucionais (artigo 150, inciso IV, da CF/88), 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. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

Quanto a declaração de nulidade do procedimento fiscal requerida, em preliminar, pelo recorrente, com o argumento de que o feito estaria em desacordo com o disposto no artigo 644 do RIR/80, uma vez que “os fiscais não procederam a análise dos documentos para apreendê-los, mas sim, ao contrário, apreenderam-nos para posterior análise e tal situação caracteriza abuso de poder de reter documentos, bem como demonstra ser abusiva a sua apreensão, eis que o art. 664 do Regulamento do Imposto de Renda fala sobre apreensão de documentos imprescindíveis ao interesse do fisco”, comungo, portanto, com o entendimento do julgador singular quando, nos fundamentos de sua decisão, afirma que os referidos pedidos eram, portanto a prova da efetiva venda de mercadorias/prestação de serviços desacompanhada de nota fiscal, o que os tornava absolutamente indispensável à defesa dos interesses da Fazenda Nacional. Agiram corretamente as autoridades fiscais, promovendo a apreensão de documentos indispensáveis para a comprovação de ilícitos fiscais, com respaldo nos arts. 954 e 955 do RIR/94.

Por se desenvolver a fiscalização no estabelecimento do contribuinte, são comuns as situações em que a auditoria fiscal solicita a exibição de livros e documentos para efetuar exame mais detido de informações, ou mesmo, alicerçar acusação, nada impedindo que proceda a sua apreensão, devendo, sempre, lavrar o competente termo para registrar o ocorrido, como determinam o art. 196 do CTN e 8º do Decreto nº 70.235/72. Agindo dessa forma, o auditor-fiscal previne a possibilidade de destruição dos elementos materiais de comprovação da infração tipificada. Por ser infundada, rejeito, a preliminar de nulidade argüida pelo recorrente.

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, 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*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

“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.” (grifo nosso).

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 mercadorias ou prestação de serviços. Neste caso, para que ocorra a adequada tipificação da penalidade, pressupõe o flagrante, sendo por essa razão 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 da efetivação da venda, sem emissão do respectivo documento fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11925/001.208/94-68
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.386

Cabe ressaltar que aplicação da penalidade prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94, tomando-se por base unicamente valores constantes em “pedidos de clientes” e anotações de controle interno da empresa, sem que haja, pelo menos, uma comprovação da efetiva entrega do produto ou o recebimento da receita correspondente, não pode subsistir o lançamento, já que o fisco não comprova de forma inconteste a ocorrência da realização dessas vendas. Anotações em pedidos de clientes, informando prazo de entrega de mercadorias e prestação de serviços, não é prova suficiente para afastar a verdade material que atestam os documentos anexados aos autos pela defesa (notas fiscais e declaração firmada por adquirente), principalmente por firmar-se, simplesmente, no fato de que referidas operações se concretizaram em data posterior a da autuação. Além disso, para que se anule o valor probatório do conteúdo destes documentos, necessário se faz comprovar a sua falsidade, evidência essa não demonstrada pela fiscalização.

Ao meu ver, as provas emprestadas aos autos pela fiscalização, não são suficientes para evidenciar omissão de receitas, e menos ainda, para efeito de aplicação da penalidade imposta ao recorrente, uma vez que foram considerados documentos de controle interno da empresa e, além disso, a omissão de receita não foi demonstrada com elementos sólidos.

Conforme se constata, razão assiste ao recorrente, pois não ficou provado nos autos a infração descrita no artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.846/94, e por via de consequência, não pode subsistir a presunção de omissão de receitas considerada pela fiscalização, o que tornam insustentáveis os lançamentos objeto do presente processo.

Nessa ordem de juízos, em acato ao princípio da legalidade, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 1997


ELIZABETO CARREIRO VARÃO