



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-3  
Processo nº : 10435.000676/94-18  
Recurso nº : 110.510  
Matéria : IRPJ - Ex.: 1994  
Recorrente : TRÊS CORAÇÕES CONFECÇÕES LTDA.  
Recorrida : DRJ em RECIFE - PE  
Sessão de : 25 de fevereiro de 1997  
Acórdão nº : 107-03.876

MULTA - A multa prevista no art. 3º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, não pode ser aplicada presuntivamente, através de prova indireta, sendo essencial a perfeita tipificação da hipótese prevista em lei, o que requer a prova direta da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, sem emissão da nota fiscal ou documento equivalente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRÊS CORAÇÕES CONFECÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR AD HOC

FORMALIZADO EM: 18 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT (RELATOR ORIGINAL), FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

Recurso nº : 110.510  
Recorrente : TRÊS CORAÇÕES CONFECÇÕES LTDA

## RELATÓRIO

TRÊS CORAÇÕES CONFECÇÕES LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 372/374, da decisão prolatada às fls. 365/367, da lavra do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração de fls. 01, relativo a multa prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846, de 21/01/94.

A autuação fundamentou-se na omissão de receitas por parte da pessoa jurídica, em razão da falta de emissão de notas fiscais de vendas.

Irresignada, a empresa impugnou a exigência (fls. 116/123), alegando, em síntese o seguinte:

- que possuía grande quantidade de talonários fiscais em duas vias e resolveu aproveitá-los por motivos de economia, jamais deixando de fornecer, todavia, uma via para o clientes;
- que a fiscalização não demonstrou a ocorrência da irregularidade, baseando-se, ao contrário, em mera presunção;
- que o fato de as notas fiscais não estarem anexadas às fichas de crediário não prova a ocorrência da infração.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu ser procedente a ação administrativa.



Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

Ciente da decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde desenvolve a mesma argumentação da defesa inicial.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized capital letter 'P' with a vertical line extending downwards from its base.

Processo n° : 10435.000676/94-18  
Acórdão n° : 107-03.876

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator AD HOC.

O recurso é tempestivo, posto que observado o prazo do artigo 33 do Decreto n° 70.235/72. Dele tomo conhecimento.

Trata a matéria aqui discutida, de penalidade imposta com base no artigo 3° da Lei n° 8.846/94.

Os artigos 1°, 2° e 3° da Lei n° 8.846, de 21/01/94, dispõem, *in verbis*:

*\*Art. 1° - 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 operação. (grifei)*

*§ 1° - o disposto neste artigo também alcança:*

- a) a locação de bens móveis e imóveis;*
- b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.*

*§ 2° - o Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo, podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.*

*Art. 2° - 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.*

Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

*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 nesse 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 do mercado."*

Cabe destacar aqui o brilhante voto do ilustre Conselheiro Dr. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, proferido através do Acórdão nº 107-03.549, em Sessão de 11 de novembro de 1996:

*\*... Urge destacar os seguintes pontos:*

*1) momento da venda:*

*2) documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo, para efeito da legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza; para que se possa melhor compreender o sentido e o alcance da lei sob exame.*

*O momento da venda, como a recorrente há havia alertado, com recurso a ensinamentos de Plácido e Silva, em sua consagrada obra "Vocabulário Jurídico, Forense, vol. III, pág. 204", pode ser instantâneo ou não, tudo dependendo da forma em que a operação se realize.*

*Vale a pena reproduzir, aqui, aqueles ensinamentos:*

*'MOMENTO. Derivado do latim momentum, de movimentum, de movere (mover, pôr em movimento), na linguagem técnica do Direito, quer exprimir o espaço de tempo, em que se executa um ato, ocorre um fato ou em que se cumpre uma obrigação.*

*E, assim, compreende todo o tempo, que se levou ou que se fez preciso para a execução do ato ou para a realização do fato.*

*Nesse sentido, portanto, momento não tem medida exata: pode ser mais ou menos dilatado, como pode representar-se num breve instante.*

*Revela-se, às vezes, em sentido equivalente a ocasião, que é o tempo, em que certo fato vai ocorrer ou já ocorreu.'*

*Assim, se a operação é simples como a compra de um artigo, cuja saída do produto se faz através do próprio comprador, ou o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares etc. o **momento da efetivação da operação é instantâneo**, e a falta de emissão da nota fiscal enseja a aplicação da multa em referência.*

*Em outros casos em que a operação de compra e venda demanda outras providências para se completar, como na venda de um produto que, pelas suas condições de volume e peso, não é entregue no ato da venda, a emissão da nota fiscal pode não ser emitida no instante da realização da compra e venda mercantil, porque embora a compra e venda esteja perfeita e acabada, como contrato consensual, para que ele seja cumprido é necessária a transferência do domínio o que se faz com a entrega da mercadoria. O contrato de compra e venda mercantil não é de natureza real, obrigacional, isto é, a entrega da coisa é uma obrigação do vendedor, como ensina Fran Martins em 'Contratos e Obrigações Comerciais, Editora Forense, 8ª Edição, págs. 184 e segs.' E, para entregá-la, dará saída ao produto, incorrendo na obrigação de emitir a nota fiscal, antes de iniciada essa saída. A emissão de nota fiscal não é elemento constitutivo da compra e venda, seja ela mercantil ou civil, embora necessária para o cumprimento da obrigação do vendedor.*

*Recorde-se que o contrato de compra-e-venda mercantil é perfeito e acabado, logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem o consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago (Código Comercial Brasileiro, art. 191). Logo que a venda é perfeita (art. 191), **o vendedor fica obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida** no prazo, e pelo modo estipulado no contrato, pena de responder pelas perdas e danos que da sua falta resultarem (Cód. cit. art. 197), grifei*

*Por outro lado, a prova do contrato mercantil se faz por qualquer das formas previstas no art. 122, do mencionado Código, dentre elas por escritos particulares.*

*D'onde se conclui que a nota fiscal pode servir de prova de um contrato mercantil, mas não é forma de prova exclusiva de sua ocorrência, e muito menos é essencial à sua validade.*

Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

*Por outro lado, esse contrato pode ter a denominação que as partes quiserem, como, no caso concreto, o denominado PLANO DE VENDAS (Pvs) e a NOTA DE ENTREGA (NE), em que todos os elementos essenciais à compra e venda mercantil estão presentes, e além disso, recibo do preço ou de parte dele. A essência prevalece sobre a designação.*

*A nota fiscal, como o próprio nome diz, é um documento de natureza fiscal, que, obrigatoriamente, deverá ser emitido na saída da mercadoria e deverá acompanhá-la até o seu destino.*

*O Convênio SINIEF (SISTEMA NACIONAL INTEGRADO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS, S/Nº, de 15/12/70, in Suplemento ao D.O.U. de 18/02/71, Seção I, Parte I) dispõe, em seu artigo 20, "in verbis":*

*Art. 20 - A nota fiscal será emitida:*

*I - Antes de iniciada a saída das mercadorias;*

*II - No momento do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares;*

*III - Antes da tradição real ou simbólica das mercadorias;*

*..... 'omissis'.....*

*Daí, já se pode concluir que o momento da efetivação da operação de venda de mercadorias se ultima com o início da saída dela.*

*Na realidade, a exigência de emissão de nota fiscal como instrumento de controle do imposto de renda é elemento estranho à sua sistemática. Foi introduzido pela lei sob exame como um esforço de se combater a sonegação desse tributo e de contribuições através de imposição de multa (art. 2º), draconiana, diga-se de passagem, e autorizar a tributação com base em novas formas de presunção de omissão de receitas se, além de falta da referida nota, não for emitido recibo ou documento equivalente, e não se puder determinar a operação ou operações em que houve a omissão (arts. 6º e 9º).*

*E isso porque, mesmo que não tenha havido emissão de nota fiscal, pode ter havido emissão de outro documento que sirva para a escrituração da receita e determinação do fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN), que não se confunde com o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que pressupõe, necessariamente, a saída de mercadoria ou a prestação de serviços sem emissão de nota fiscal ou documento equivalente.*



Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

*O legislador transplantou exigência de documentário fiscal próprio do IPI e do ICMS, para o Imposto de Renda, de modo que não se pode aplicar esse tratamento sem ter em linha de conta a especificidade desse imposto (IR).*

*Entendo que a interpretação correta do dispositivo em comento é que a lei, ao utilizar a expressão momento da efetivação da operação, quis adotar uma terminologia abrangente das hipóteses contidas no art. 20 do Convênio SINIEF.*

*Em outras palavras e com maior concreção, a fiscalização somente poderá aplicar a multa de 300% (trezentos por cento), de que trata o art. 3º da Lei nº 8.846, de 21/01/94, quando surpreender o contribuinte infringindo uma das hipóteses de que trata o art. 20 do SINIEF.”*

Assim, entendo que o critério adotado na autuação relativa a aplicação da multa de 300% é descabido, porque objetiva por forma indireta, levar à presunção de que o contribuinte deixou de emitir documentário fiscal por ocasião de vendas realizadas.

O artigo 3º do diploma legal acima citado trata-se de norma penal tributária para cuja aplicação requer-se a perfeita caracterização do fato nela previsto.

Pode servir para eventual lançamento do tributo e da multa de ofício, se devidamente investigado o indício que representa.

Note-se que a mesma lei, nos artigos seguintes, prevê hipóteses de arbitramento da receita do contribuinte e de sua renda presumida, mas para lançar imposto e contribuições; não para aplicar a multa do art. 3º.

O art. 6º da Lei nº 8.846/94, está assim redigido:

*“Art. 6º - Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao*

Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

*movimento diário de vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.” (grifei)*

Portanto, pode-se afirmar que a omissão da nota fiscal ou documento equivalente no momento da efetivação das operações, na forma prevista no art. 20 do SINIEF, enseja a presunção relativa de omissão de receitas (art. 2º da Lei nº 8.846/94) e a aplicação da multa de 300% (art. 3º, da mesma lei), mas a prova indireta, presuntiva, prevista no art. 6º (retrotranscrito) não dá lugar a essa multa, mas sim aquela de lançamento de ofício referida no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29/08/91.

Ainda porque, na prova indireta de que tratam os arts. 6º e 9º da Lei nº 8.846/94, não se determina qual a operação que ensejou a falta de emissão de nota fiscal ou documento equivalente, tipo estabelecido na norma penal administrativa (art. 2º), identificação essa indispensável para determinação da base de cálculo da penalidade, consoante os precisos termos do art. 4º da supracitada lei.

Por outro lado, se identificada e comprovada a realização da operação sem a emissão do documentário fiscal exigido, aplica-se a multa de 300% e despreza-se a do art. 4º da Lei nº 8.218/91, consoante dispõe expressamente o parágrafo único do mencionado artigo 3º.

Essas multas se excluem mutuamente.

Ter mais dinheiro em caixa do que o escriturado é muito pouco para justificar a aplicação da pena. É apenas um indício a ser investigado. É ponto de partida e não ponto de chegada.

No caso concreto, adotou-se a presunção autorizada no art. 6º, com base no procedimento ali previsto (prova indireta) para aplicar a multa do art. 3º, o que não corresponde aos ditames estabelecidos na Lei nº 8.846/94.



Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

Resumindo: a multa prevista no art. 3º da Lei nº 8.846/94, não pode ser aplicada presuntivamente, através de prova indireta, sendo essencial a perfeita tipificação da irregularidade cometida conforme prevista em lei, o que requer a prova direta da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, sem emissão da nota fiscal ou documento equivalente.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de fevereiro de 1997.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº : 10435.000676/94-18  
Acórdão nº : 107-03.876

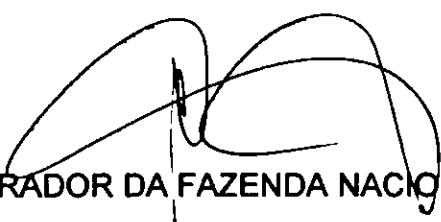
## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 18 AGO 1998

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

Ciente em 28 AGO 1998

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL