



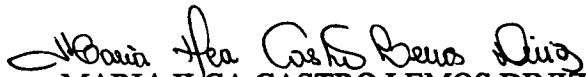
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
RECURSO Nº. : 110.784
MATÉRIA : MULTA - IRPJ - Ex.: 1994
RECORRENTE : UNIVERSAL MÓVEIS LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM SALVADOR - BA
SESSÃO DE : 11 de novembro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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 **UNIVERSAL MÓVEIS 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


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e PAULO ROBERTO CORTEZ. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549
RECURSO Nº. : 110.784
RECORRENTE : UNIVERSAL MÓVEIS LTDA.

R E L A T Ó R I O

UNIVERSAL MÓVEIS LTDA., qualificada nos autos, recorre a este Colegiado (fls. 60/67) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador, BA (fls. 55/58) que manteve a multa que lhe foi aplicada, com fundamento nos artigos 1º e 3º da Lei nº 8.846, de 21/01/94, por vendas sem emissão de nota fiscal ou documento equivalente.

A falta foi detectada através de auditoria de caixa, em que se verificou uma diferença a maior da ordem de CR\$ 2.349.643,00, ou 6.062,96 UFIR.

A empresa impugnou o lançamento (fls. 55/58), alegando que, de acordo com os procedimentos internos por ela adotados, a nota fiscal só é emitida quando, após aprovação do cadastro do cliente, lhe é entregue a mercadoria, sendo no momento da transação apenas emitido um recibo e expedido um documento intitulado Plano de Venda (PV) para se verificar e aprovar o cadastro do cliente.

A fiscalização discordou dos procedimentos da empresa e emitiu a nota fiscal série B-1 nº 030663, totalizando nela a diferença entre as notas fiscais já expedidas e os PVs-PLANOS DE VENDAS do mesmo dia, cujas notas fiscais ainda não haviam sido emitidas, apresentados a eles juntamente com as notas fiscais supracitadas. Posteriormente, atendendo a argumentação do Gerente da Loja, de que com a emissão daquela nota fiscal e, obrigatoriamente, outras no ato da SAÍDA das mercadorias para entrega aos clientes, iriam ocorrer duplicidade de saídas, conseqüentemente, de vendas, resolveram

dh

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

cancelar a referida nota, sob condição de imediata emissão das notas fiscais correspondentes. Esse fato serviu apenas para abreviar em alguns minutos um procedimento que viria normalmente. Os produtos que vende estão sujeitos a garantia, o que somente é assegurado com a emissão de notas fiscais; logo, seus clientes não concordariam com uma operação sem essa documentação. Além disso, seria altamente prejudicial ao controle de seus negócios a venda sem emissão de documento fiscal, pois seu estabelecimento não é dirigido pelos sócios, mas por um gerente. Outro estabelecimento seu foi fiscalizado na mesma oportunidade, não merecendo reparos por parte da fiscalização.

Sustenta a impugnante que o que caracteriza a omissão de vendas é a saída de mercadorias sem a emissão da nota fiscal, e, no caso em questão, não havia ainda a caracterização da operação, pois esta dependia da comprovação dos cadastros; as operações só se efetivaram com a entrega da mercadoria ao cliente, e não ficou provado nos autos a saída das mercadorias.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a penalidade, motivando o seu convencimento nos seguintes fundamentos de fato e de direito: a) O art. 12 da Lei nº 8.846/94 estabelece que a nota fiscal ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operação de alienação de bens móveis deverá ser efetuada no momento da efetivação da operação; b) o Termo de Auditoria de Caixa de fls. 3 comprova ter havido o recebimento de valores superiores ao total de notas fiscais emitidas, inclusive tendo sido parte destes depositada em bancos. Nos Planos de Vendas anexados pela autuada às fls. 29/38, consta, além das mercadorias vendidas e da condição de pagamento- à

dh

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

vista ou a prazo, a autenticação mecânica, atestando o pagamento de valores, e o número dos cheques recebidos, seus valores e datas de vencimento. Tais elementos invalidam o argumento de que a venda, em si, ainda não teria se concretizado; c) quanto à entrega das mercadorias, embora esta possa ainda não se ter dado, ficou provado que houve a transferência da posse-correspondente à entrada de valores na empresa. Não resta dúvida, portanto, de que o momento da efetivação da operação, citada na legislação acima mencionada, ocorreu, advindo, então, a obrigação da emissão da nota fiscal. Deve-se ressaltar que a saída da mercadoria do estabelecimento não é o fato gerador da obrigação tributária para fins do Imposto de Renda, sendo irrelevante para a Receita Federal, se este momento tem implicações para a legislação estadual; d) a intenção de posteriormente emitir a nota fiscal ou o fato de que em outra loja da empresa o fisco não tenha verificado a mesma infração, estes são insuficientes para alterar o lançamento, não podendo se contrapor ao que resta provado nos autos, que é o descumprimento da obrigação acessória.

Na fase recursal (fls. 60/67), a empresa analisa a expressão "momento da efetivação da operação" constante do art. 12 da Lei nº 8.846/94, para concluir que ela não tem o sentido de instantâneo, como entenderam o autuante e julgador, mas, como ensina Plácido e Silva, tem o sentido de espaço de tempo em que se executa um ato, ocorre um fato, ou se cumpre uma obrigação. Assim, diz ela, compreende o tempo, que se levou ou que se fez preciso, para a execução do ato ou para realização do fato. Nesse sentido, portanto, momento não tem medida exata: pode ser mais ou menos dilatado, como pode representar num breve instante."

h

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

Dentro dessa linha de raciocínio, assevera que o momento pode variar de acordo com a necessidade da operação que, na venda de um rádio portátil à vista, pode ser quase instantâneo, diferentemente do que ocorre na venda de uma geladeira, um conjunto de móveis, à vista ou a prazo, cuja entrega, obrigatoriamente é feita pela empresa, operação que demanda um tempo muito maior. Descreve as várias etapas por que passa essa operação, culminando o momento da efetivação com a entrega da coisa, como aliás, determina o art. 620 do Código Civil Brasileiro. Diz que o legislador não definiu qual é esse momento, podendo ser a saída da mercadoria do estabelecimento ou a entrega dos serviços ou bens. Esclarece que os Planos de Venda (fls. 29/38) são documentos de "Caixa", com o nome de PLANO DE VENDA (PV) e a outra remetida ao setor de faturamento, com o nome de NOTA DE ENTREGA (NE) destinada a oferecer elementos para a expedição da Nota Fiscal. A Nota de Entrega, a exemplo da nota fiscal, acompanha a mercadoria e será entregue ao adquirente, sendo que a Nota de Entrega será devolvida à empresa, devidamente assinada pelo adquirente. Sustenta que, embora um refrigerador tenha sido vendido à vista, por se tratar de mercadoria volumosa e pesada sua entrega pela empresa, segue a mesma sistemática de expedição de nota fiscal adotada para as venda a prazo. Contesta a autoridade julgadora quanto ao seu entendimento sobre transferência da propriedade, recorrendo ao disposto no art. 620 do Código Civil e ensinamentos de Plácido e Silva sobre o conceito do termo. Ademais, a venda pode realizar-se com reserva de domínio. Somente, portanto, com a entrega da coisa o momento da operação se completa. O fato gerador de todos os tributos é a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial. Neste momento incide o ICMS, fato gerador simples, enquanto o do Imposto de Renda compreende o somatório das operações do período, fato gerador complexo. O documentário fiscal é um só

dh

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

e o faturamento também, não se podendo adotar procedimentos um para o Estado e outro para a União. Sobrepor a lei federal à lei estadual seria, no mínimo, uma ingerência em assuntos de competência dos Estados Membros. As leis estaduais só podem ser alteradas ou revogadas por outras leis estaduais, ou eventualmente, por leis complementares Nacionais.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº : 107-03.549

7

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.846, de 21/01/94, dispõem, in verbis:

"Art. 1º - A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operação 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).

§ 1º 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.

§ 2º 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. 2º - Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para o 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

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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 preços do vendedor, para pagamento à vista, ou o preço do mercado."

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 já 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

"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, é 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

7

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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.

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. 32 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.

O critério adotado na autuação relativa a este processo é descabido, porque objetiva por forma indireta, levar à presunção de que o contribuinte deixou de contabilizar receitas, naquele dia ou em qualquer outro, procedimento previsto no art. 62 da mencionada lei.

Trata-se de norma penal tributária para cuja aplicação requer-se a perfeita caracterização do fato nela previsto. *g*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

13

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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:

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

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 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 à de lançamento de ofício referida no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29/08/91.

Mais 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

2/

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

14

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

determinação da base de cálculo da penalidade, consoante os precisos termos do art. 4º da supracitada lei. E sem base de cálculo não há multa.

Diferentemente, identificada a operação sem o documentário exigido, aplica-se a multa de 300% e despreza-se a do art. 4º da Lei nº 8.218/91, consoante dispõe expressamente o par. ún. do mencionado art. 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 chegada.

A se desprezar o fator, saída da mercadoria sem documento fiscal ou nas outras hipóteses do art. 20 do SINIEF, como essencial à tipificação do ilícito, toda vez que a fiscalização detectar saldo de caixa maior do que a soma dos valores constantes dos referidos documentários (e dos tíquetes de Caixa) emitidos no dia, terá lugar a aplicação da referida penalidade, em flagrante desrespeito ao princípio da reserva legal que domina o direito tributário.

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 é lícito.

Em resumo: 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

4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

15

PROCESSO Nº. : 13508/000.023/94-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.549

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.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1996



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.