

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10540.000297/94-40
Recurso nº : 109.987
Matéria : IRPJ - EX.: 1994
Recorrente : MARIA LÍCIA SILVA LUZ & CIA. LTDA.
Recorrida : DRJ-SALVADOR/BA
Sessão de : 21 DE AGOSTO DE 1997
Acórdão nº : 105-11.716

IRPJ - MULTA PECUNIÁRIA - A multa de 300% a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.846/94, não se aplica por presunção, mesmo havendo indícios, mas tão-somente quando o fisco comprova, de forma inquestionável, saída de mercadorias sem a correspondente nota fiscal, recibo ou documento equivalente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por "MARIA LÍCIA SILVA LUZ & CIA. LTDA."

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, no que tange a parcela recorrida (adiantamento de clientes: Cr\$ 1.057.600,00), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Ponsoni Anorozo (relator), Nilton Pêss e Verinaldo Henrique da Silva que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ivo de Lima Barboza.

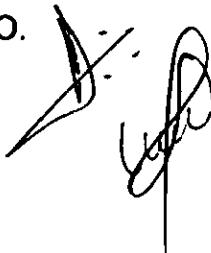

**VERINALDO HENRIQUE DA SILVA.
PRESIDENTE**


**IVO DE LIMA BARBOZA
RELATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: 16 JAN 1998

FORMALIZADO EM: 16 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CARLOS
PASSUELLO, VICTOR WOLSZCZAK, CHARLES PEREIRA NUNES e
AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a name, is placed here.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° 10540.000297/94-40

ACÓRDÃO N° 105-11.716

RECURSO N° 109.987

RECORRENTE: MARIA LÍCIA SILVA LUZ & CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

01 - A empresa acima identificada, já qualificada nos autos; interpôs recurso voluntário contra decisão da autoridade singular; que indeferiu integralmente a impugnação apresentada contra a exigência materializada no auto de infração de fls. 01.

02 - A exação está capitulada nos artigos 3º e 4º da Lei nº 8846/94, e trata exclusivamente do lançamento de multa no valor de 13.197,12 UFIRs; em consequência da aplicação da penalidade de 300% (trezentos por cento) sobre o montante das mercadorias tidas como vendidas sem a emissão das respectivas notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes no momento da efetivação da operação; apuradas em procedimento de ofício. A exigência decorreu do fato de ter a fiscalização encontrado e apreendido (fls. 04), no estabelecimento da recorrente; o documento de fls. 08; onde estão relacionadas informações relativas as operações envolvendo valores no período de 07 a 11/03/94. Comparando essa relação com o talonário de notas fiscais, foi constatado que não foram emitidas as notas relativas às transações efetuadas.

03 - O procedimento fiscal está também apoiado no "Termo de Declaração" de fls. 06, onde o Sr. Carlos Miranda Silva Luz, sócio gerente da empresa; declara que a relação de fls. 08 refere-se à vendas efetuadas e saídas.

04 - Inconformado com a exigência o contribuinte impugnou-a parcialmente (fls. 13). A base de cálculo da exigência é de CR\$ 3.152.579,00 (fls. 08), tendo o contribuinte se insurgido apenas contra o lançamento da multa sobre o valor de CR\$ 1.057.600,00; e concordado com a exação sobre a quantia de CR\$ 1.057.600,00.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716

2.094.979,00. As fls. 16 encontra-se informação dando conta que a recorrente solicitou parcelamento da importância não litigada.

05 - Alega na impugnação, em resumo; que parte dos valores constantes da relação de fls. 08; no total de CR\$ 1.057.600,00 (um milhão, cincuenta e sete mil e seiscentos cruzeiros reais); referem-se a adiantamento de clientes e que as notas fiscais não foram emitidas porque as mercadorias, por ocasião da fiscalização, ainda não haviam saído do estabelecimento (fls. 13). Para comprovar suas alegações junta as declarações de fls. 14 e 15, onde pessoas afirmam terem mercadorias a receber da empresa exatamente no montante questionado.

06 - A autoridade monocrática, julgando o feito; considerou procedente a ação fiscal. Fundamentou sua decisão, em resumo; no sentido de que todas as operações da empresa envolvendo valores devem estar lastreadas em documento hábil; sejam notas fiscais, recibos ou documento equivalente. Apóia-se, também; no "Termo de Declaração" de fls. 06; onde o sócio gerente afirma que as "mercadorias constantes da folha de vendas do dia 07/03/94 a 11/03/94 foram vendas efetuadas e saídas" (fls. 18/20).

07 - Insatisfeito com a decisão primeira o contribuinte dela recorreu a este Colegiado. Alega agora, em síntese; que quando fez referência a saídas do estoque da quantia de CR\$ 1.057.600,00; quis na verdade informar que se tratava de transferências para o setor de beneficiamento de madeiras; onde as mesmas seriam transformadas em caixotes, portas e janelas para posterior faturamento. Na relação de fls. 08 estariam sendo controladas não só as saídas decorrentes de vendas efetuadas cujas mercadorias já teriam sido objeto de tradição, como também as saídas para o setor de beneficiamento (fls. 21).

08 - É o relatório, que li em plenário



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716**

V O T O V E N C I D O

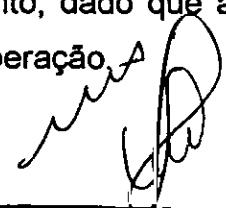
CONSELHEIRO JORGE PONSONI ANOROZO - RELATOR

01 - O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço porque preenche os demais requisitos necessários à sua admissibilidade.

02 - A exigência está fundamentada no lançamento da multa de 300% (trezentos por cento), incidente sobre a totalidade das mercadorias tidas como vendidas sem a emissão de notas fiscais, recibos ou documento equivalente no momento da efetivação das operações; operações essas que teriam ocorrido entre os dias 07 a 11/03/94; conforme consta do documento de fls. 08. A recorrente concorda com parte da exigência, cujo pagamento já providenciou via parcelamento.

03 - Relativamente à parcela litigada, a alegação da recorrente é que as notas fiscais não foram emitidas porque as mercadorias ainda não haviam saído do estabelecimento por ocasião da fiscalização. Para comprovar o que pretende junta, às fls. 14 e 15; duas declarações de terceiros afirmando que têm mercadorias a receber da empresa.

04 - A autoridade singular ao decidir, por seu turno; insiste que as mercadorias já haviam saído do estabelecimento por ocasião da autuação; sustentando essa posição com base na declaração de fls. 06; onde o sócio gerente informa "que as mercadorias constantes da folha de vendas do dia 07/03/94 a 11/03/94 FORAM VENDAS EFETUADAS E SAÍDAS" (destaques do relator). Fundamenta ainda a decisão lembrando que, para efeito da Lei 8846/94; é irrelevante o fato da mercadoria ter ou não saído do estabelecimento; dado que a emissão do documento deve ocorrer no momento da efetivação da operação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716**

05 - A vista dos fatos, tenho que não assiste razão ao contribuinte em seus reclamos e que está correto o procedimento fiscal. Firmo essa convicção tanto pela análise das circunstâncias materiais que envolvem a ocorrência quanto pela análise das questões de direito; como abaixo demonstrarei.

06 - No que tange à matéria de fato, o termo de visita fiscal, de fls. 03; demonstra que a fiscalização esteve no estabelecimento da empresa no dia 28/04/94. Nesse mesmo dia, conforme Termo de Apreensão de Documentos de fls. 04; apreendeu o documento de fls. 08; que chamou de "Folha de Vendas realizadas no período de 07/03/94 a 11/03/94"; onde estão relacionadas as operações efetuadas no respectivo período. Ainda na mesma data lavrou termo inutilizando a última nota fiscal em branco dos talões constantes do documento de fls. 05, como se constata as fls. 07, 09 e 10; e efetuou o lançamento da multa conforme o auto de infração de fls. 01. O contribuinte tomou ciência da autuação também no dia 28/04/94 (fls. 01). As fls. 06 encontra-se a declaração do sócio-gerente Carlos Miranda Silva Luz, já acima referida, também datada do dia 28/04/94. Constatase, assim; que tudo aconteceu no dia 28/04/94.

07 - O contribuinte, por seu turno; pretende que seja afastada parte da exigência; com apoio nas declarações de fls. 14 e 15. Essas declarações, porém, são datadas de 08/04/94 e 07/04/94 respectivamente; o que demonstra, quando muito; que aquelas pessoas teriam mercadorias a receber nessas datas e não em 28/04/94; data da verificação da falta. No dia 28/04/94, por ocasião da ação fiscal, através da declaração de fls. 06; o sócio informou que as mercadorias constantes da relação já haviam saído do estabelecimento; de forma que se existiam produtos recebidos e ainda não entregues em 07 e 08/04/94; para mim essas pendências já estavam solucionadas antes de 28/04/94. Como se não fosse suficiente essa constatação, nas declarações não constam que os valores delas integrantes tenham composto a relação de vendas de fls. 08. Atente-se para o fato de que, em 28/04/94, a fiscalização lavrou termo na última nota fiscal em branco existente nos talões da empresa; como se comprova as fls. 05, 07, 09 e 10; e apesar da declaração do sócio; até essa data ainda não haviam sido emitidas as notas fiscais relativas as

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716**

mercadorias sob controvérsia. No processo também não existe nenhum recibo emitido pela recorrente que confirme o recebimento do preço do produto, e que possa justificar a posterior tradição do mesmo.

08 - A vista do acima exposto, entendo que prova melhor é a de fls. 06; onde o sócio afirma que as mercadorias já haviam saído do estabelecimento na data da ação fiscal; isso mais de 20 (vinte) dias após a declaração efetuada pelos terceiros antes citados. Aliás, a rigor, a declaração dos terceiros não tem, neste caso, nenhuma valia; pois representam manifestação unilateral de pseudo credor sem suporte em qualquer documento emitido pelo pseudo devedor. Também não merece guarida a alegação nova trazida por ocasião do recurso, no sentido de que as mercadorias controvertidas encontram-se na relação de fls. 08; porém não significam saídas por vendas mas apenas saídas para transferência para o setor de beneficiamento. Parece-me que a autuada pretende fazer crer que possui controles de custos departamentalizados, como se tivesse contabilidade de custo coordenada e integrada com o restante da escrituração; e que mantém os controles numa folha de caderno; misturando vendas com transferência. Por mais que me esforce, não consigo admitir a hipótese. Os controles relativos à transferência de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; das respectivas contas de estoques para a produção; para surtirem os efeitos a que se destinam necessitam de determinado nível de sofisticação e envolvem, inclusive; a existências de inventários permanentes; que o contribuinte não demonstrou possuir.

09 - Relativamente à questão de direito, a matéria pertinente ao assunto está tratada nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 8846, de 21/01/94; que abaixo transcrevo:

Art. 1º 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO Nº 105-11.716

NO MOMENTO DA EFETIVAÇÃO DA OPERAÇÃO.
(destaques do relator).

§ 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 ganho 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. (destaques do relator).

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. (destaques do relator).

§ único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8218, 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716

ser utilizado, em sua falta, o valor constante da tabela de preços do vendedor, para pagamento a vista, ou o preço de mercado.

. 10 - Depreende-se da literalidade do texto do artigo 1º supra, que a legislação determina a **emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, para efeito da legislação do imposto de renda, no momento da efetivação da operação**. Ora, é óbvio que todas as operações comerciais que envolvem valores e terceiros devem ser amparadas pela competente documentação; que irá alicerçar os registros fiscais e/ou comerciais. Entendo que não pretendeu a legislação vincular nota fiscal com mercadorias; recibos com a prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis com documento equivalente. A prestação de serviços pode obrigar a emissão tanto de recibo quanto de nota fiscal, dependendo de tratar-se o prestador do mesmo pessoa física ou jurídica. As mercadorias, por seu turno; também são bens móveis e as transações que as envolvem podem gerar nota fiscal e recibo; um em cada momento ou até os dois simultaneamente; e não necessariamente o documento equivalente previsto.

11 - O que a legislação exige, isso sim; é a emissão do documento pertinente no momento da efetivação da operação; seja ele a nota fiscal, o recibo ou outro equivalente. Observe-se que o dispositivo, em momento algum, fez referência à emissão de NOTA FISCAL NO MOMENTO DA OPERAÇÃO, mas sim de NOTA FISCAL, RECIBO OU DOCUMENTO EQUIVALENTE NO MOMENTO DA EFETIVAÇÃO DA OPERAÇÃO. O momento da efetivação da operação de venda, para mim; está definido no art. 191 do Código Comercial, que transcrevo:

Art. 191. 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 consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716**

que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (art. 127).

12 - O artigo 197 do mesmo código, cimenta o dispositivo supra ao estabelecer o seguinte:

Art. 197. *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.

13 - Penso que está suficientemente definido o momento da efetivação da operação de venda, e por conseguinte o instante em que deve ser emitido o documento pertinente estabelecido pela legislação aqui tratada. Reitero, a legislação não faz referência à emissão de nota fiscal nesse momento, mas sim de um dos documentos nela citado. Assim sendo, se não couber a emissão da nota fiscal; uma vez que a mercadoria pode ser entregue posteriormente; caberia; no caso dos autos; a emissão do recibo; porque houve o pagamento integral ou parcial das mercadorias pelo comprador e o recebimento pelo vendedor; fato que nem foi questionado pela recorrente; tornando a operação perfeita e acabada nesse momento.

14 - Logicamente a emissão do recibo não desobriga a emissão da nota fiscal por ocasião da saída das mercadorias do estabelecimento, ou nas demais situações previstas no Convênio "Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais - SINIEF"; de 15/12/70. Há que se distinguir os momentos em que cabe a emissão de cada um dos documentos previstos, momentos esses que são identificados pela ocorrência normal e natural dos eventos; quais sejam:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO N° 10540.000297/94-40
ACÓRDÃO N° 105-11.716**

exemplificando: pagamento obriga a emissão de recibo - saída da mercadoria obriga a emissão de nota fiscal.

15 - Caracterizada a falta de emissão do documento obrigatório, não restou à fiscalização outra alternativa que não a aplicação da penalidade prevista no artigo 3º; utilizando como base de cálculo da mesma o valor efetivo da operação; como determina o artigo 4º.

16 - Isto posto, para mim; a mercadoria realmente saiu do estabelecimento sem a emissão do documento fiscal obrigatório; como comprova a declaração de fls. 08. Não obstante, mesmo que a mercadoria ainda não houvesse saído por ocasião da ação fiscal; estaria a recorrente, da mesma forma; sujeita à penalidade lançada porque não emitiu o documento próprio, no caso o recibo; no momento da efetivação da operação de venda; que está suficientemente materializada por terem as partes já acordado na coisa, no preço e nas condições; visto que uma pagou e a outra recebeu o preço.

17 - Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

18 - É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 1997.


JORGE PONSONI ANOROZO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA, Relator designado

Trata-se de exigência fiscal em que se pretende aplicar a gravosa penalidade de 300% (trezentos por cento) do valor da mercadoria capitulada nos artigos 3º e 4º da Lei nº 8.846/94.

Resumindo o ocorrido, o Ilustre Relator do voto vencido sintetiza a questão no sentido de que "A exigência decorreu do fato de ter a fiscalização encontrado e apreendido (fls. 04) no estabelecimento da recorrente, o documento de fls. 08, onde estão relacionadas informações relativas as operações envolvendo valores no período de 07 a 11/03/94. Comparando essa relação com o talonário de notas fiscais, foi constatado que não foram emitidas as notas relativas às transações efetuadas". E acrescenta que o procedimento fiscal apoiou-se em termos de declaração.

Após análise e discussão do processo esta 5ª Câmara houve por bem "... DAR provimento ao recurso, no que tange a parcela recorrida (adiantamento de clientes: Cr\$ 1.057.600,00), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado".

Tendo sido vencido o Ilustre Relator, fui designado para proferir o voto vencedor, o que faço nos seguintes termos:

Trata-se de penalidade que objetiva inibir a venda de mercadorias e prestação de serviços, sem os correspondentes efeitos fiscais (notas fiscais, recibos, etc).

Só que em se tratando de matéria de penalidade, situação em que o fato tem que está devidamente tipificado com todos os seus contornos dentro da norma, de modo a não ensejar qualquer espécie de dúvida. Se dúvida houver esta deve favorecer ao contribuinte, tendo em vista o disposto no art. 112 do CTN.

A par dessa premissa básica, aplicável a todas as normas penais, vejamos a que está sendo utilizada pelo fisco. De acordo com os arts. 2º, da Lei nº 8.846/94,

"Art. 2º. Caracteriza-se omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganho 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 (o destaque não é do original, é nosso).

É certo que o primeiro fato típico a ensejar a aplicação da norma, é a ausência de emissão de Notas Fiscais, recibos ou documentos equivalentes. E mais que este fato seja constatado no momento da efetivação da operação.

Ora, no caso não só existe o recibo, como declaração dos credores cuja idoneidade o fisco não contesta. Este fato, ao meu sentir, confirma o que foi dito pelo contribuinte de que se tratam de pagamentos antecipados cuja mercadoria ainda não teria sido entregue.

O segundo fato típico a merecer a aplicabilidade da norma em destaque é que o fato tenha sido constatado "...*no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior...*".

E no caso trata-se de folhas de vendas de 07 a 11/03/94, na situação em que o fisco 20 dias depois deste fato, sem ter assistido a efetivação da operação, diz que houve venda sem Notas Fiscais. Ora, o fisco só compareceu ao estabelecimento 20 (vinte) dias depois, como haveria de ter visto a operação? E a constatação pelo fisco da efetivação da operação, é outro pressuposto que deve ser obedecido para que o fato dê lugar à aplicação da norma do art. 2º da Lei nº 8846/94.

A jurisprudência, tanto administrativa como judicial, pacificou o entendimento no sentido de que não cabe arbitrar, nem presumir, quando o contribuinte dispõe de escrita regular e não embaraça a ação do fisco (art. 148 do CTN). A par dessa questão caberia ao fisco consultar os registros contábeis da Suplicante para verificar se existia ou não a omissão, e se esta correspondia a venda de mercadorias sem Notas Fiscais ou adiantamentos de cliente para futura entrega de mercadorias, como afirma o contribuinte. Ora, não está constatado estouro de caixa, nem Passivo Fictício. Também não consta da Denúncia Fiscal o levantamento físico de estoque.

Efetivamente, nada disso foi feito.

Estes elementos seriam importantes para demonstrar se o contribuinte estava ou não certo em afirmar que não entregara a mercadoria por se tratar de antecipação de futuras vendas.

É que se realmente fosse antecipação de vendas, como afirmado, não caberia a emissão de Notas Fiscais.

E não se emite a Nota Fiscal nos casos de pagamentos adiantados sem a entrega da mercadoria, porque a legislação somente permite

a sua emissão quando corresponda a uma efetiva saída de mercadoria (art. 240 do RIPI - Dec. 87.981 de 23.12.82, dispositivo este constante do SINIEF). Ou melhor: "..., é vedada a emissão de Nota Fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias." (ex-*vi* do art. 240 do RIPI).

De fato no mínimo estamos de uma dúvida que consoante art. 112 do CTN, deve beneficiar o contribuinte, ora recorrente.

Depois, o Fisco está agindo por conjecturas, por meros indícios.

É certo que é dado ao fisco buscar todos os meios para provar a evação fiscal. Até mesmo a presunção pode ser permitida. Só que, como impera o princípio da estrita legalidade, os casos em que esta é permitida são claramente destacados no Código Tributário, tais como a regra do artigo 148, 158 e do artigo 185, que tratam, respectivamente, do pagamento e onde "*presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em caso de execução.*" O que, à evidência, não é a presente questão. A lei tributária, reitere-se, não prevê presunção na emissão de notas fiscais quando o contribuinte emite o pedido para expor ao cliente a sua condição de venda. E se não está na lei não há o fato gerador e também não existe a obrigação tributária.

Ainda que haja permissão legal através de lei ordinária para a cobrança de penalidade por presunção, mesmo assim, essa exigência está obliterada ante os preceitos contidos na lei maior (CTN), conforme disciplinam, entre outros, os artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 146, que expressam as limitações constitucionais do poder de tributar.

Para o Prof. Prof. Ives Gandra¹, "*a lei deve conter o desenho completo da imposição pretendida e o tipo tributário não pode ser conformado fora dos contornos da lei (princípio da tipicidade fechada). Por essa razão, o direito tributário brasileiro, por força da lei maior e de sua lei explicitadora, não admite 'ficções jurídicas' nascidas na legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar.*"

E, diz mais "*A presunção é inadmissível do ponto de vista de doutrina pura, porque nem a lei pode criar presunção absoluta em eventual conflito com os fatos, nem pode permitir presunção relativa em detrimento do sujeito passivo, sem ferir a 'tipicidade cerrada', que deve acompanhar, permanentemente, o 'perfil da imposição'. A 'ficação legal' não pode ser adotada, porque a lei não tem o direito de criar 'mentira oficial' em desacordo com o retrato constitucional e complementar a imposição.*"

¹ in Caderno de Pesquisas Tributárias - 40 - op. cit.

E a invalidade da presunção, em nosso sistema jurídico-tributário, foi a conclusão a que chegaram os mais de 200 tributaristas reunidos no IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, de conformidade com o enfoque dado pelo Prof. Vittorio Cassone: "...os *lançamentos com base em presunção hominis ou indícios, sempre que ocorrer a incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas juris tantum podem ser adotadas pelo legislador, desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva. Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponível, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência autorizada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta juris et jure pois, de sua aplicação poderá exigência sem fato gerador*". (in Suplemento LTR 24/85).

No caso em lide, verifica-se que a Ação Fiscal parte de uma prova indiciária, como o indica a Autoridade Recorrida. Não é sequer presunção. Com efeito, "Os indícios são elementos de menor intensidade probatória que as presunções, os quais podem levar - ou não - à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência". E mais na frente diz que densidade probatória dos indícios é menor do que a da presunção.

Sendo, assim, a presente contenda de indício ou presunção, afronta o princípio da estrita legalidade. E o princípio da legalidade, nos assegura, nos tranquiliza no sentido de que não nos será exigido além do previsto em lei. É princípio de segurança jurídica. Este princípio não transige sequer com a analogia quando se trata de exigir obrigação não tipificada em lei. (§ 1º. do artigo 108 do CTN).

Ora, não se há de negar que existem elementos indiciários, mas é certo também que o fisco não viu mercadoria sair sem Notas Fiscais, nem clientes pagando no caixa sem os efeitos fiscais. Depois não efetuou o confronto entre a escrita contábil e a fiscal. Aliás nem analisou a escrita contábil. Nem constatou a existência de Passivo Fictício; também não fez contagem física de estoque de mercadorias.

São muitos os caminhos ofertados pela legislação para se chegar à saída sem Notas Fiscais. Mas o fisco, pelo visto, preferiu o mais cômodo.

E não se há de conceber que entre as diversas hipóteses possíveis, o fisco venha a eleger aquela que mais seja desfavorável ao contribuinte, fixando a imposição pretendida fora do núcleo do seu fato gerador, que, no caso, é a constatação de vendas sem Notas Fiscais. In casu, apenas está presumindo, sem provas consistentes. Na verdade, o que está ocorrendo é que o fisco na dúvida está interpretando a norma contra o contribuinte; na dúvida erige a má-fé como idéia e modelo maior, quando, nestes casos, o nosso

direito tem consagrado que na dúvida se interpreta a norma em favor do contribuinte (art. 112 do CTN) e que a boa-fé se presume enquanto a má-fé se deve provar.

Ante todo o exposto, levando em consideração as circunstâncias materiais do caso em lide, e as provas produzidas tanto pelo fisco como pelo contribuinte, e assim, como no mínimo existe dúvida, e considerando o princípio da dúvida benigna prevalecente no diorite público, está é de favorecer o sujeito passivo, circunstância esta que me leva a acolher a pretensão do contribuinte no sentido de que improcede a medida fiscal.

Por todas essas razões, pedindo permissão para a discordância ante o brilho do voto do Ilustre Relator e dos não menos qualificados conselheiros que o acompanharam, meu voto é no sentido de DAR provimento ao Recurso para excluir dele a quantia de Cr\$ 1.057.600,00, relativo a adiantamentos de clientes.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 1997.


IVO DE LIMA BARBOZA - RELATOR