



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10183.001735/94-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.168 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MULTA ISOLADA
Recorrente MURICI COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1994

MULTA DE 300% POR NÃO EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.
REVOGAÇÃO DA DETERMINAÇÃO LEGAL

A multa de 300% pela falta de emissão de notas fiscais, instituída pelos art. 3o. e 4o. da Lei nr. 8.846/94 foi revogada pela Lei nr. 9.542/97, cabendo a aplicação retroativa do dispositivo, com base no art. 106, inc. II, alínea "a" do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, protocolado em 19/05/1997, interposto face ao Acórdão nº 0.191/97, da DRJ de Campo Grande (MS) (Vol. II, fls. 168/177) que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ANO CALENDÁRIO DE 1994

MULTA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL

A falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações, caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, sujeita à multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, nos termos dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 8.846/94, não contemplando esta lei a falta de escrituração ou seu atraso.

IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

Face à exoneração de valor superior a R\$500.000,00, a DRJ interpôs

Recurso de Ofício

Os autos foram inicialmente encaminhados ao Primeiro Conselho de Contribuintes para julgamento do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário. Todavia, julgou-se somente o Recurso de Ofício, negando-lhe provimento (Vol. II, fls. 217/221).

Isso ocorreu, pelo fato de que, por equívoco a Recorrente informou em seu Recurso Voluntário o número do processo que considera conexo a este. Assim, informou Proc. 10183-001.736/94-84, sendo que o correto seria indicar o número do processo em questão: Proc. 10183.001735/94-11 9 (183/192).

Ao certificar-se de que o Recurso Voluntário referia-se a esse processo (Despachos, fls. 228, 236, 237, 340), a DRF determinou o cancelamento da inscrição da Recorrente em Dívida Ativa da União e a remessa dos autos ao Carf para julgamento do Recurso Voluntário. Adotaram-se as providências em sistemas para que passasse a representar a real situação do caso.

Alegação de que a Fiscalização não Avaliou os Livros Apreendidos

Em suas razões a Recorrente alega, preliminarmente, que o auto de infração seria nulo pelo fato de que a fiscalização não teria juntado aos autos os documentos que comprovariam o alegado ilícito fiscal consubstanciado na falta de emissão de notas fiscais que teria ensejado a imposição de multa de 645.712,51 UFIR, reduzida para 124.357,92 UFIR nos termos do Acórdão da DRJ (objeto do Recurso de Ofício).

A Recorrente salientou que, de fato, nos termos da Lei nr. 8.846 de 21/01/94, a aplicação da multa se dá ao ser provada a ocorrência da venda ou prestação de serviços sem a correspondente emissão de Notas Fiscais ou de documentação equivalente.

Todavia, registrou que a existência de recursos financeiros na empresa, utilizado para depósito em contas correntes bancárias em seu próprio nome, por si, não poderia ser interpretado como originários única e exclusivamente da venda de mercadorias.

Afirma que a fiscalização teria deixado de cumprir na íntegra, o pedido de diligência formulado pela DRJ, conforme ato de folhas 126/127. Alega que, caso as providências houvessem sido realizadas corretamente, teria resultado na constatação de que o presente lançamento é nulo desde o seu início, por absoluta falta de objeto, isto é, por **não existir**, no período considerado pela fiscalização, a alegada **falta de emissão de Notas Fiscais** ou documentos equivalentes.

Frisa que, o presente processo seria **extensão** daquele protocolado sob nr. **10183-001.736/94-84**, referente a mesma matéria tributável, com a imposição de multa equivalente a 207.630,87 UFIR pela pretensa falta de emissão de Notas Fiscais ou do documento fiscal equivalente, relativo ao período de **01/03/94 a 04/03/94**, razão pela qual sustenta que deveria ter sido objeto de análise conjunta, para melhor compreensão da efetiva situação descrita nas impugnações.

Pede a nulidade dos autos de infração.

No Mérito

Alega que a origem dos recursos financeiros utilizados pela empresa para depósito em suas contas correntes bancárias estaria comprovada, conforme documentação base arquivada na empresa, utilizada para escrituração dos livros comerciais e fiscais do período correspondente.

Inicialmente, a empresa questiona a validade do documento apócrifo denominado Termo de Declaração (fl. 02), instrumento pelo qual o Sr. **Carlos Alberto Galante**, brasileiro, casado, contabilista, portador do CPF, 059.404.388-30 declara que a empresa "sem denominação" procedeu à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, recebendo Cr\$ 93.684.660,18 no mês de março/94 e de Cr\$-21.079.520,00 no mês de abril/94 de empresas e/ou de pessoas físicas **sem a emissão de Notas Fiscais** e de documentos fiscais equivalentes e que as referidas operações foram feitas através de depósitos bancários (na data de 03/05/94).

Alega que, o auxiliar contábil, Sr. Carlos Alberto Galante, não pertencendo ao quadro societário da empresa MURICI COMERCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., conforme cópia do Contrato Social e suas alterações, e nem possuindo a qualidade de representante legal da empresa, e ainda sem ter acesso aos termos dos compromissos negociais da empresa, **não tinha a mínima possibilidade de fazer avaliação e julgamento** sobre a real situação das origens dos recursos depositados no momento da Fiscalização, a despeito da informação contida na Decisão de primeira instância sobre o assunto.

Ressalta que, a fiscalização constatando a ausência do administrador da empresa (fato este não comprovado no processo), deveria aguardar o seu retorno ou até mesmo obter as informações com o respectivo representante legal, e não tentar obter a assinatura da primeira pessoa encontrada no local da verificação fiscal.

Informou, ainda, que o valor dos depósitos considerados pela Fiscalização no montante de Cr\$ 93.684.660,18 no mês de março de 1.994 e de Cr\$-21.079.520,00 no mês de abril/94, somando Cr\$-114.764.180,18 não compreende todos os depósitos efetuados pela empresa, pois o valor real atinge a soma de Cr\$- 187.432.612,91 no período de 07 de março a 11 de abril de 1.9 conforme demonstrado nos DEMONSTRATIVOS DE DEPÓSITOS em anexo.

A recorrente informou que possuía dois estabelecimentos na cidade de Várzea Grande (MT). O primeiro constituía-se no estabelecimento Matriz e o outro, estabelecimento Filial. No final de cada dia, os recursos recebidos pelo estabelecimento Filial eram transferidos para o estabelecimento Matriz, possuindo, desta forma, uma administração financeira centralizada no estabelecimento Matriz.

Salientou que, o valor das vendas efetuadas pela empresa no período de 01/02/94 a 28/02/94 alcançava a importância de Cr\$ 227.471.874,42 e no período de 01/03 a 04/03/94 alcança o montante de Cr\$ 39.105.151,20 e tais importâncias teriam sido objeto de emissão de cupons de caixa registradora, que deveriam ser considerados como documentos equivalentes a notas fiscais. Com esse entendimento, sustenta que não haveria fundamento para a fiscalização concluir que teria ocorrido a falta de emissão de Notas Fiscais ou do documento fiscal equivalente para esta parte dos recursos com origem identificada no período.

Considerando que o valor dos depósitos efetuados pela empresa no período de 07 de março a 11 de abril 1.994 teria atingido a importância de Cr\$ 187.432.612,91 e o valor das receitas de venda de mercadorias do estabelecimento Matriz e do estabelecimento Filial conjuntamente atingiram o montante de Cr\$ 130.000.000,00 (na data de 07/03/94), a Recorrente alega que, **caberia à fiscalização** indagar, investigar, **comprovar** a origem dos recursos correspondentes à diferença entre os dois valores para então concluir, tecnicamente, sobre a existência ou não da irregularidade fiscal no que diz respeito a falta ou não de emissão de Notas Fiscais ou documentação equivalente.

Ressalta que, esses procedimentos não teriam sido adotados pela fiscalização e o montante dos depósitos efetuados teria sido considerado como originário de venda de mercadorias e/ou de serviços sem a emissão de Notas Fiscais ou de documentação Fiscal equivalente .

Para as empresas que exploram este tipo de atividade, várias situações peculiares são observadas, e no caso específico da Recorrente, destacou as seguintes condições:

- a) as vendas seriam realizadas em sua grande maioria para as pessoas físicas;
- b) os clientes dessa natureza liquidam a compra com cheques, vales-alimentações, ou cartões de crédito;
- c) nos casos de pagamento em cheques, estes são destinados para o imediato depósito (cheque à vista) ou para depósito após transcorrido determinado prazo a partir da data da compra (cheque pré-datado);
- d) os valores dos cheques denominados pré-datados e mantidos em tesouraria são classificados na escrituração comercial como parte integrante do "saldo de caixa", razão pela qual este saldo permanece apresentando saldos relevantes ao longo do período;
- e) parte dos cheques depositados, sejam eles à vista ou pré-datados são devolvidos por insuficiência de fundos, sendo considerados pela instituição financeira como estornos de depósitos.

A Recorrente ainda procedeu à alienação do saldo de estoques, em 04/03/1994 para a empresa **GIRUS MERCANTIL DE ALIMENTOS LTDA.**, empresa cadastrada no CNPJ nr. 73.709.400/0001-98 que teria passado a administrar o estabelecimento sede da Recorrente, a partir de 07/03/1994, pelo valor de Cr\$-130.000.000,00, cujo pagamento

dar-se-ia de acordo com o cronograma de desembolso dos compromissos referentes às obrigações tributária, mercantil, trabalhista e previdenciária, dentro do prazo de 90 dias a contar da data da assinatura do contrato, fls. 44 e 45.

A fiscalização ao proceder o exame da escrituração fiscal da empresa teria deixado de analisar os talonários de Notas Fiscais de Vendas série "B", referente às Notas Fiscais nº 1.601 e 1.602 (Matriz) e 201 e 202 (Filial), totalizando Cr\$-130.000.000,00, cujas cópias também integram o presente processo, fls. 47 a 50.

Sustenta, ainda, que a empresa teria emitido, antes da alienação acima mencionada, por meio de cupons de caixa, denominados cupons PDV, emitidos pelas caixas registradoras devidamente autenticadas e autorizadas pela Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso, cujos valores ainda não depositados, estariam registrados na conta Caixa na sua escrituração comercial, conforme demonstrado pelas cópias das fichas "razão"anexas à Impugnação.

Assim, a Recorrente buscou demonstrar que, constatado que o valor das vendas efetuadas pela empresa no período de 01/02/94 a 28/02/94 teria alcançado a importância de Cr\$ 227.471.874,42 e no período de 01/03 a 04/03/94, o montante de Cr\$39.105.151,20 e que as mesmas importâncias teriam sido objeto de emissão de cupons de caixa registradora (PDV), considerados equivalentes a Notas Fiscais, estaria, por conseguinte, afastada a conclusão da fiscalização de que teria ocorrido a falta de emissão de Notas Fiscais ou do documento fiscal equivalente para esta parte dos recursos com origem identificada no período.

Considerando que o valor dos depósitos efetuados pela empresa no período de 07 de março a 11 de abril 1994 teria atingido a importância de Cr\$ 187.432.612,91 e o valor das receitas de venda de mercadorias do estabelecimento Matriz e do estabelecimento Filial conjuntamente teriam atingido o montante de Cr\$ 130.000.000,00 (na data de 07/03/94), a Recorrente salienta que caberia à fiscalização, indagar, investigar, comprovar a origem dos recursos correspondentes à diferença entre os dois valores para então concluir, tecnicamente, sobre a existência ou não da irregularidade fiscal no que diz respeito a falta ou não de emissão de Notas Fiscais ou documentação equivalente.

Mais uma vez, a Recorrente registra que tais procedimentos deveriam ter sido adotados pela Fiscalização (e não foram) e o montante dos depósitos efetuados não poderia ser considerado, por si, como originário de venda de mercadorias e/ou de serviços sem a emissão de Notas Fiscais ou de documentação Fiscal equivalente.

Ressalta que, do total depositado, Cr\$ 32.400.000,00 corresponde a transferências de saldos de uma conta para outra.

Desta forma, considerando que o valor total do depósito foi de Cr\$187.432.612,91 e as operações de simples transferências de saldos de uma conta corrente bancária para outra da mesma empresa atingindo Cr\$ 50.400.000,00 constata-se que a diferença entre os valores, teoricamente originárias de vendas de mercadorias e/ou de serviços atinge o valor calculado de Cr\$ 137.232.612,91 em comparação com a receita reconhecida de Cr\$-130.000.000,00.

O saldo de caixa, por sua vez apresentava o saldo de Cr\$-119.415.628,50 na data de 28 de fevereiro de 1.994, de Cr\$-115.608.288,14 na data de 04 de março de 1.994, de

Cr\$- 109.272.390,84 em 30 de março de 1.994 e de Cr\$-109.459.603,22 na data de 11 de abril de 1.994, total e completamente suficiente para possibilitar o depósito dos cheques pré-datados nas contas correntes bancárias.

O saldo da conta caixa do estabelecimento Matriz, é considerada conjuntamente com as disponibilidades do estabelecimento Filial atingia, na data de 28/02/94 a importância de Cr\$-119.415.628,50 e Cr\$-109.459.603,22 na data de 11/04/94 conforme cópia da ficha do razão contábil, anexado a presente impugnação, ressaltando novamente que este saldo é relativamente elevado em razão da existência de cheques pré-datados e cheques sem provisão de fundos.

Esclareceu que anexou demonstrativos que incluem os valores acumulados relativos ao período de 01/03/1994 a 11/04/1994.

Assim, resumiu suas razões de recurso, nos seguintes termos:

Considerando que a Recorrente comprovou a existência do saldo de caixa, por meio da escrituração comercial regular e que este saldo decorre de venda de mercadorias por meio de cheques pré-datados e de tickets alimentação, conforme descrição apresentada em seu extrato de conta-corrente do Banco do Brasil S.A.;

Considerando que parte significativa dos depósitos bancários é originária de operações de transferência de saldos bancários de uma conta para outra, e que este tem origem em receitas operacionais anteriormente reconhecidas;

Considerando que o valor remanescente, após o ajuste efetuado sobre o montante dos depósitos de Cr\$-187.432.612,91 é igual a Cr\$-137.232.612,90 a qual a fiscalização é que deveria comprovar a sua origem;

Considerando que a empresa comprova ter emitido Notas Fiscais ou documentação fiscal equivalente (cupon de caixa PDV) no valor de Cr\$-100.000.000,00 no estabelecimento Matriz e de Cr\$-30.000.000,00 no estabelecimento Filial, totalizando Cr\$-130.000.000,00;

Considerando que a empresa recebeu da empresa compradora GIRUS COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA., a importância de Cr\$ 120.498.320,95, conforme demonstrativos anexos e comprovados por meio dos recibos acostados ao processo e devidamente objeto de registro na escrituração comercial;

Considerando que a empresa comprovou ter saldo de caixa anterior, isto é, em 28 de fevereiro de 1994, por meio da escrituração comercial regular no valor de Cr\$ 119.415.628,50 e de Cr\$ 115.608.288,14 na data de 04 de março de 1994 e de Cr\$ 109.459.603,22 em 11 de abril de 1994 quando se encerra este período de verificação fiscal;

Considerando que a fiscalização deixou de atender ao pedido de diligência formulado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento para esclarecimento de dúvidas relativas a origem dos recursos depositados em ambos os processos;

Considerando que a falta daquela informação na diligência resultou na decisão ora contestada, que concluiu, por falta de elementos esclarecedores que parte relevante dos depósitos se referiam a simples transferências de recursos de uma conta bancária para outra do mesmo titular, decidindo pela procedência parcial do presente Auto de Infração;

Considerando que foram juntados ao presente processo todos os elementos comprobatórios necessários para o exame da regularidade na operações de venda de mercadorias por parte da empresa ora Recorrente;

Constata-se que após análise da origem de cada um dos recursos depositados em contas correntes bancárias pela empresa no período de 01 de março de 1994 a 11 de abril de 1994 **restou comprovado que a empresa não procedeu a venda de mercadorias e/ou prestação de serviços sem a emissão de Notas Fiscais** ou documentação fiscal equivalente, na análise conjunta dos processos protocolados sob nrs. 10183-001.735/94-11 e 10183-001.736/94-84.

Razão pela qual vem mui respeitosamente à presença deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda para requerer seja homologada a decisão de primeira instância e julgado improcedente o presente Auto de Infração na parte remanescente, equivalente a 124.357,92 UFIR.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Na forma relatada, não foi apreciado o Recurso Voluntário (fls. 89/98) - omissão de receita para fins de IRPJ, caracterizada pela falta de emissão de notas fiscais - março e abril de 1994.

Não consta dos autos o comprovante de intimação da Recorrente para ciência do Acórdão recorrido. O Recurso Voluntário foi protocolado em 19/05/1997. Não havendo meios para não se atestar a tempestividade (art. 33, Dec. nº 70.235/72), conheço o recurso.

À época, o Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu que o recurso referia-se a outro processo, devido ao equívoco cometido pela Recorrente que indicou Proc. 10183-001.736/94-84, sendo que o correto seria indicar o número do processo em questão: Proc. 10183.001735/94-11 9 (183/192).

Apreciou-se somente o Recurso de Ofício, negando-lhe provimento (revogação dos arts. 3º e 4º da Lei nº 8.846/96, pela Lei nº 9.532/97 - Multa de 300% pela falta de emissão de nota fiscal nas operações de venda ou de prestação de serviços).

Posteriormente, certificou-se que o Recurso Voluntário referia-se a esse processo (Despachos, fls. 228, 236, 237, 340), a DRF determinou o cancelamento da inscrição da Recorrente em Dívida Ativa da União e a remessa dos autos ao Carf para julgamento do Recurso Voluntário. Adotaram-se as providências em sistemas para que passasse a representar a real situação do caso.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A DRJ apresentou as seguintes razões para rejeitar as alegações preliminares da Recorrente:

As preliminares arguidas pela Recorrente não procedem porque os documentos que comprovam o ilícito fiscal foram juntados às fls. 05/28 e demonstrados às fls. 03/04, correspondendo a livros fiscais (Caixa e Registro de Saídas) emitidos pela própria contribuinte, extratos e depósitos dos bancos nos quais mantém contas correntes. Além disso, a comprovação da natureza das operações comerciais deve ser feita pela empresa, emitindo as notas fiscais, faturas, duplicatas, notas promissórias, recibos, contratos etc., para fazer prova de cada operação realizada. Na falta destes documentos, os recursos existentes em caixa ou bancos, salvo prova em contrário pela contribuinte, traduzem o produto das operações comerciais tributáveis realizadas nos dias dos respectivos depósitos ou aplicações. Assim, os cuidados para a identificação da origem dos valores depositados em instituições financeiras é atividade de responsabilidade da contribuinte e não do Fisco que tem a competência legal para examinar livros, documentos e papéis etc. emitidos por ela e por terceiros e confrontá-los com os registros contábeis e fiscais, objetivando apurar os tributos e contribuições devidos.

Ressalte-se, inclusive, que estes argumentos da Recorrente não podem prosperar, visto que todos os depósitos efetuados em banco tiveram origem no recebimento das parcelas devidas pela empresa GIRUS (adquirente da recorrente), única cliente com quem demonstrou ter realizado negócios conforme contrato de venda do estoque existente em 04/03/94 (fls. 44/45), como comprovam os recibos de fls. 52/63 cujos valores coincidem com aqueles constantes nos extratos bancários juntados aos autos, não havendo nestes últimos outro tipo de depósito. Além disto, as preliminares arguidas não guardam relação com as disposições de nulidade do lançamento previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72.

Analisando-se as razões da Recorrente e os fundamentos do Acórdão recorrido, entendo que não há como acolher a alegação de nulidade do auto de infração, por falta de comprovação dos fatos que ensejaram a multa por falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846/94, vigente à época.

Assim, voto por rejeitar a preliminar.

Do Mérito

Destacam-se as seguintes razões extraídas do Acórdão recorrido, relativas ao mérito do caso:

A fiscalização utilizou-se da **movimentação financeira junto aos bancos** (fls. 05/28) nos períodos de **01 a 23 de março e 08 e 11 de abril/94 em confronto com as notas fiscais escrituradas no Livro de Saídas no período de 01 a 04 de março de 1994.**

Verificou que **não foram emitidas as notas fiscais relativas a todos os recursos ingressados em banco no mesmo período.**

As alegações de que os depósitos efetuados em dado período de tempo nas suas contas correntes bancárias não são originários de vendas efetuadas no próprio período considerado, porque parte das vendas é efetuada através de "tickets alimentação", cujo recebimento se dá na quinzena seguinte, não podem ser aceitas, visto que a Recorrente não fez qualquer prova a este respeito, como também não procedem suas alegações a respeito de desvios de cálculo causados pela devolução

de cheques, porque não provou que tenha depositado cheques já apresentados anteriormente. Aliás, os únicos cheques devolvidos que relacionou nos demonstrativos de fls. 05/13, e que estão identificados nos extratos bancários anexos, não foram considerados pela própria Recorrente como redução do pagamento na elaboração do demonstrativo de amortização do contrato de compra e venda (fl. 81), onde todos os depósitos foram considerados integrais para quitação das parcelas devidas pela GIRUS, revelando que os cheques devolvidos foram honrados à parte, não tendo sido reapresentados. Consequentemente, os cheques devolvidos a partir de 08 de março de 1994 não podem ser excluídos da base de cálculo da multa.

O movimento financeiro examinado pela fiscalização refere-se aos períodos de 01 a 23 de março de 1994, para os Bancos do Brasil e Bandeirantes, e 08 e 11/04/94, para os Bancos Bamerindus e Bandeirantes.

De posse dos extratos bancários, os Auditores autuantes compararam os valores depositados nos referidos bancos com os constantes nas notas fiscais/cupons de caixa registrados no Livro de Saídas.

A diferença assim apurada foi considerada venda sem a emissão de nota fiscal ou documento equivalente.

Contudo, o movimento financeiro em exame neste processo deve-se limitar aos períodos de 07 a 23 de março e 08 a 11 de abril de 1994, face a primeira autuação (processo nº 10183.001736/94-84) ter considerado o período de 01 a 04 de março/94 e a comparação entre os valores depositados em bancos e os registrados no Livro de Saídas não podem compreender períodos diferentes, já que a fiscalização não fez o trancamento dos talonários de notas fiscais existentes para se saber se houve ou não regularização posterior. Se houve origem de recursos depositados nas contas correntes relativas a períodos anteriores, caberia à Recorrente demonstrar e comprovar, e isto não o fez.

Verifica-se que a fiscalização não fez o trancamento dos talonários de notas fiscais existentes no estabelecimento comercial da fiscalizada na data da autuação.

A falta deste procedimento não permite que se afirme com segurança que houve regularização posterior ao lançamento, diante dos elementos de prova apresentados na defesa pela Recorrente, especialmente as Notas Fiscais séries B nºs 1.601 e 1602 e B-I nºs 201 e 202, todas emitidas em 07/03/94, que somaram CR\$130.000.000,00, destinadas à empresa GIRUS MERCANTIL DE ALIMENTOS LTDA (fls. 47/50), conforme contrato de compra e venda (fls. 44/45), para recebimento no prazo de 90 (noventa) dias, embora tenham sido emitidas sem as formalidades de descrição de unidade, quantidade e preço unitário, o que permitiria presumir tratar-se de regularização posterior.

Entretanto, a operação de compra e venda de mercadorias à empresa GIRUS MERCANTIL DE ALIMENTOS LTDA., por alegar a Recorrente tratar-se de venda realizada em 07 de março de 1994 e que daria suporte aos depósitos bancários utilizados pela fiscalização para a lavratura da multa, deveria ter sido melhor investigada pela fiscalização.

Para isto foi o processo baixado em diligência (fls. 126/127), objetivando verificar a forma de pagamento diário à contribuinte autuada, inclusive quanto à validade dos documentos apresentados, como as notas fiscais séries "B" nºs 1601 e 1602 e B-I nºs 201 e 202, no valor total de CR\$130.000.000,00, a sua idoneidade, a efetiva entrega do numerário e demais aspectos legais e processuais, uma vez que os valores ditos

pagos pela referida empresa à Recorrente influenciariam o fluxo de caixa a partir do dia 07 de março/94.

A resposta formulada à fl. 166 pelo Auditor responsável pela diligência realizada e participante do procedimento fiscal, acompanhada dos documentos juntados às fls. 128/165, **propõe a manutenção da autuação** porque **constatou a adulteração** do valor constante no Livro de Saídas xerocopiado em 02/05/94 (fl.16), onde o valor total escriturado era de CR\$31.264.422,40, enquanto que, na cópia extraída em 11/12/95 (fl. 152), já consta o valor de CR\$131.264.422,40. Informa, ainda, que, em 02/05/94, não existia nenhuma nota fiscal lançada no Livro de Saídas (ICMS) e que os valores encontrados referem-se a depósitos bancários efetuados até 11/04/1994 enquanto que os recibos que "justificariam" estes depósitos vão de 08/03/1994 a 17/05/1994.

Ressalte-se que a adulteração do valor registrado no Livro Registro de Saídas (fl. 152) em nada altera o julgamento deste processo, pois os autores do procedimento fiscal, repita-se, não "trancaram" os talões de notas fiscais em utilização no estabelecimento comercial, mas apenas o Livro de Saídas, em 18/04/96 (fl. 153), data da constatação das irregularidades e da lavratura da primeira autuação, ensejando, inclusive, a possível regularização da falta de emissão de notas fiscais pela contribuinte, pois as notas fiscais séries "B" nºs 1601 e 1602 e "B-I" nºs 201 e 202, embora emitidas com data anterior à da primeira autuação e não registradas no livro de saídas até a data da segunda autuação, foram nele incluídas dentro do direito de regularização espontânea da sua escrituração, **já que a falta desta não implica a penalidade prevista nas normas da Lei 8.846/94, mas apenas a falta da emissão da nota fiscal.**

Mesmo que a contribuinte tivesse a intenção de adulterar o Livro de Saídas para incluir um valor que não estivesse acobertado por nota fiscal na data da verificação da falta, este fato não se pode provar agora por falta do "trancamento" dos blocos de notas fiscais em utilização no estabelecimento comercial no dia de início da ação fiscal, bem como a falta da declaração da contribuinte de que não existiam outros em uso.

O que se pode inferir dos fatos autuados, nesta fase, fica apenas no campo das presunções de que a contribuinte tenha regularizado a emissão das notas fiscais "a posteriori" ao primeiro lançamento.

Destarte, a rasura da folha 43 do Livro de Saídas (fl. 152) não pode ser agora considerada como ilícito fiscal e/ou penal, visto que, já tendo sido encerrada a fiscalização, se realmente houve a omissão na escrituração do referido livro, estaria no seu direito de regularizar a sua escrituração fiscal, o que poderia ter sido feito de forma mais adequada, sem necessidade de rasurar a folha para incluir outras notas fiscais.

Neste caso houve uma irregularidade formal, sem consequência tributária, haja vista que a fiscalização não tomou os cuidados acima apontados para evitar que houvesse regularização posterior à primeira autuação. Embora a diligência tenha constatado que a contribuinte regularizou a escrituração do Livro de Saídas após a data de 03/05/94, não comprovou que isto foi em consequência da emissão das referidas notas fiscais, também após esta data, com a finalidade de acobertar omissões de receitas porventura existentes.

Esclareça-se, também, que a falta de escrituração das notas fiscais emitidas em Livro de Saídas ou de apuração de ICMS não constitui fato gerador da multa instituída

pela Lei 8.846/94. Esta decorre tão-somente da falta de emissão de nota fiscal ou documento equivalente no momento da operação.

Na realidade, **a diligência realizada não cumpriu adequadamente o que foi solicitado**, pois não falou sobre a forma de pagamento efetuado pela empresa GIRUS à contribuinte, não informou sobre a existência de disponibilidade financeira da cliente para efetuar os pagamentos em questão e nada falou sobre a idoneidade das notas fiscais de fls. 47/50 e dos recibos de fls. 52/79, questionando apenas se os depósitos efetuados até 11/04/94 poderiam ser oriundos dos recibos datados de 08/03 a 17/05/94.

Este questionamento poderia ser respondido com a realização da diligência solicitada e que não foi feita a contento.

Na falta de manifestação daquela autoridade, **considera-se como regulares as operações de compra e venda realizadas entre a contribuinte e a empresa GIRUS MERCANTIL DE ALIMENTOS LTDA**, bem como as notas fiscais de fls. 47/50, os recibos de fls. 52/79 e demais documentos apresentados relativos à escrituração da fiscalizada, ressalvando-se que os documentos da escrituração da cliente da contribuinte foram apresentados parcialmente (fls. 156/158), onde se pode observar a escrituração dos pagamentos efetuados em 09 e 10/03/94 (fl. 158), faltando, portanto, as folhas seguintes que poderiam mostrar se houve ou não a escrituração dos pagamentos referentes aos demais recibos acima mencionados.

Convém esclarecer que os depósitos efetuados no Banco do Brasil em 08/03/94 foram de CR\$6.119.638,96 e não CR\$4.502.932,61, conforme indicado à fl. 06 e relacionado pelos autuantes à fl. 04. Este equívoco pode ser verificado ao se analisar as informações da fl. 84, que mostram que o valor de CR\$1.616.706,35 foi depositado mesmo no dia 08/03 e não no dia 09/03, como consta à fl. 06. O valor total de CR\$6.119.638,96 é a soma do valor constante no recibo de fl. 52, recebido da empresa GIRUS, e mais CR\$ 1.000.000,00 cuja origem não foi esclarecida pela Recorrente.

Embora tenha havido este equívoco, o total dos valores relacionados à fl. 04 relativos aos depósitos efetuados no Banco do Brasil no período de 01 a 23/03/94 continua sendo CR\$54.010.933,09. Deste valor deve-se excluir o total dos cheques devolvidos no período de 01 a 04/03 de CR\$58.000,00 e o valor de CR\$30.995.987,54 recebido da empresa GIRUS no período de 08 a 23/03/94, conforme recibos de fls. 52/63, **resultando um saldo de depósitos não justificado ajustado de CR\$22.956.945,55. Deste valor já foi autuada a parcela de CR\$13.992,210,68, conforme processo nº 10183.001736/94-84, restando o saldo líquido de CR\$8.964.734,87 desacobertado de documento fiscal.**

Os depósitos efetuados no Banco Bandeirantes no período de 01 a 23/03/94 foram de CR\$99.125.296,33. Deste total deve-se excluir o valor de CR\$ 61.404.911,58 recebido da empresa GIRUS no período de 08 a 23/03/94, conforme recibos de fls. 52/63, resultando um saldo de depósitos de CR\$ 37.720.384,75. Deste valor já foi autuada a parcela de CR\$27.750.827,63, conforme processo nº 10183.001736/94-84, **restando o saldo líquido de CR\$9.969.557,12 desacobertado de documento fiscal. O depósito efetuado em 08/04/94 no valor de CR\$ 79.520,00 também não teve a comprovação da emissão da nota fiscal ou documento equivalente.**

Apesar de não ter sido arguido pela Recorrente, verifica-se que o depósito de CR\$ 18.000.000,00 efetuado no Banco Bamerindus em 11/04/94 refere-se a **transferência** do Banco Bandeirantes (fl. 105), **não constituindo, por si só, operação comercial sujeita à emissão de nota fiscal neste caso, devendo-se**

excluir este montante da base de cálculo da multa, restando nesta data o depósito de CR\$ 3.000.000,00 sem comprovação de ter sido emitida a nota fiscal ou documento equivalente.

Destarte, após os ajustes dos valores acima demonstrados, e considerando que o movimento financeiro da matriz e da filial é centralizado nas mesmas instituições financeiras, **o saldo de recursos depositados nestas instituições sem que tenha havido a emissão das respectivas notas fiscais fica assim demonstrado por banco:**

BANCO	PERÍODO DE 08/03	PERÍODO DE 08/04
	A 23/03/94	A 11/04/94
DO BRASIL	CR\$8.964.734,87	-
BANDEIRANTES	CR\$9.969.557,12	CR\$ 79.520,00
BAMERINDUS	-	CR\$ 3.000.000,00
TOTAL	CR\$18.934.291,99	CR\$ 3.079.520,00

O valor dos recursos depositados nos bancos acima identificados caracteriza falta de emissão de notas fiscais no momento da efetivação da operação, nos termos do art. 1º da Lei 8.846/94, sujeitando a contribuinte à multa prevista no art. 3º da mesma Lei, correspondente a 300 % do valor da omissão. Assim sendo, o valor da multa fica alterado para 124.357,92 UFIRs, conforme a seguir demonstrado:

VALOR DA MERCADORIA	UFIR DIÁRIA NA DATA DA AUTUAÇÃO	VALOR TOTAL EM UFIR	MULTA %	VALOR DA MULTA EM UFIR
CR\$18.934.291,99	524,34	36.110,71	300	108.332,13
CR\$3.079.520,00	576,48	5.341,93	300	16.025,79
TOTAL	-	41.452,64	-	124.357,92

Constata-se que, embora tenha a contribuinte escriturado o movimento financeiro no razão e no Livro Diário (fls. 109/123 e 128/145), nos períodos examinados de 07 a 23/03/94 e 08 a 11/04/94 **foram efetuados depósitos bancários não identificados com as notas fiscais emitidas e escrituradas pela contribuinte nos valores e períodos acima indicados, significando que não foram todas as operações lastreadas em Notas Fiscais regularmente emitidas, como alega a Recorrente.**

Os depósitos efetuados no Banco do Brasil nos valores de CR\$ 7.964.734,87 e CR\$ 1.000.000,00 (fl. 83), em 07/03/94 e 08/03/94, respectivamente, e no Banco Bandeirantes, nos valores de CR\$7.569.557,09 (fl. 94), CR\$1.800.000,00 (fl. 95) e CR\$600.000,00 (fl. 99), em 07/03/94, 09/03/94 e 17/03/94, respectivamente, **não tiveram a comprovação de que estejam acobertados por nota fiscal ou documento equivalente, daí as diferenças acima apuradas, sujeitas à multa por falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente.**

A afirmação constante no Termo de Declaração datado de 03/05/1994, pelo Auxiliar Contábil Carlos Alberto Galante, pode não produzir todos os efeitos legais, mas, embora o declarante não faça parte da administração da empresa e não tenha acesso aos termos dos compromissos negociais, tem muita importância na avaliação da situação fiscal da contribuinte, visto que, sendo funcionário do escritório contábil responsável pela sua escrituração, tem acesso aos documentos contábil-fiscais em

condições mínimas de saber se a empresa contratada emite ou não as notas fiscais no momento da efetiva operação comercial.

No presente caso, a contribuinte comprovou a emissão de notas fiscais em data anterior à da autuação, mesmo que tenha havido a regularização de sua situação fiscal, mas isto ocorreu antes desta autuação. O que não se pode aceitar é que o declarante tenha assinado a declaração por pressão da fiscalização no momento da ciência do Auto de Infração, como afirma a Recorrente, pois atitude assim não faz parte dos padrões de fiscalização da Receita Federal.

Assiste razão à Recorrente quando afirma ter a fiscalização deixado de examinar a origem de todos os recursos financeiros movimentados pela empresa nos meses de março e abril/94, visto que o exame limitou-se a comparar os valores dos depósitos bancários de um período superior ao constante na escrituração, sem investigar a existência de notas fiscais e/ou cupons fiscais a que estava obrigada a emitir no momento da realização das operações de venda, não exigindo a Lei 8.846/94 a escrituração em livros fiscais no mesmo momento da emissão das notas fiscais ou documento equivalente.

Neste sentido, a fiscalização realizou um exame parcial, e, por isso, **o lançamento é aqui alterado para adequá-lo ao critério utilizado para comparar depósitos bancários com as notas fiscais** já escrituradas no Livro de Saídas de Mercadorias da matriz, considerando-se, também, que os depósitos bancários da filial e da matriz são centralizados nas mesmas instituições financeiras.

A procedência parcial da impugnação significa que a contribuinte não justificou a falta de emissão de nota fiscal e/ou cupom fiscal correspondentes a toda movimentação dos recursos depositados em bancos, por isso restou mantido o Auto de Infração sobre a parcela por ela não esclarecida.

Face ao exposto, conclui-se pela procedência parcial da impugnação, devendo-se manter o Auto de Infração no valor de 124.357,92 UFIRs acima demonstrado, porque ficou provado nos autos que não houve o regular cumprimento das exigências fiscais estabelecidas na Lei 8.846/94, quanto à obrigação de emissão de documentos fiscais pela contribuinte no momento da efetiva operação.

Isto posto, e considerando tudo mais que dos autos consta, conheço da impugnação por tempestiva e na forma da lei, para, no mérito, julgá-la procedente em parte e **determino a alteração do crédito tributário constante do auto de infração de fl. 01, para 124.357,92 UFIRS**, conforme acima demonstrado.

Da presente decisão recorro de ofício ao e. Primeiro Conselho de Contribuintes.

Conforme relatado, o Primeiro Conselho de Contribuintes negou provimento ao Recurso de Ofício (Acórdão 102-43.145, 25/07/1998), registrando-se a seguinte ementa:

MULTA POR FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL - IRPJ -Tendo a Lei n.º 9.532/97 revogado o artigo 3º da Lei n.º 8.846/94 instituidora da multa de 300%, aplica-se a legislação nova ao fato pretérito na forma do artigo 106, inciso II, letra "a" da Lei Complementar n.º 5.172/66 (CTN).

Recurso de ofício negado.

Diante de todo o exposto, dois pontos principais se sobressaem:

-
- a) a DRJ manteve a multa de 300%, prevista no revogado art. 3º da Lei nº 8.846/94, em relação aos valores específicos retro indicados, depositados em contas bancárias. Considerou que, em tais casos, a Recorrente estava obrigada a emitir notas fiscais. A exoneração de créditos tributários (Impugnação Parcialmente Procedente) referiu-se aos valores, sobre os quais a DRJ entendeu que a Recorrente demonstrou que não caberia a emissão de notas fiscais, bem assim aos valores que a fiscalização não evidenciou tal obrigatoriedade.
- b) o Primeiro Conselho de Contribuintes afastou a referida multa de 300% (arts. 3º e 4º, Lei nº 8.846/94), à vista da sua revogação pela Lei nº 9.532/97. Fundamentou que a lei aplica-se ao fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração (CTN, art. 106, inc. II, alínea "a"). Todavia, cingiu-se a negar provimento ao Recurso de Ofício e não apreciou o Recurso Voluntário, entendendo referir-se a outro processo.

Sabe-se que, a intenção da Lei nº 8.846/94 foi coibir a sonegação fiscal, via falta de emissão de notas fiscais, porém a multa foi instituída não para ser aplicada em auditorias em livros e documentos de datas pretéritas, mas em faltas constatadas em auditorias de caixa, no estabelecimento onde o fiscal procederá à conferência do numerário em caixa e o compararia com os documentos que o lastreavam. As faltas de outra natureza deveria ser tratadas como omissão de receitas quando possíveis de enquadramento nos artigos 180 e 181 do antigo RIR/80.

De todo modo, a Lei nº 9.532/97 revogou, por meio do art. 82, inc. I, alínea "m", os artigos 3º e 4º da Lei nº 8.846/94, que constitui-se na base do presente processo, logo por força do art. 106, inc. II, alínea "a" do CTN, deixando a nova lei de tratar o fato como infração em face da revogação, cumpre aplicá-la retroativamente.

Sendo assim, não há mais sustentação para a aplicação da multa na forma concluída pela DRJ.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil