



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo nº : 10380.002342/2003-41  
Recurso nº : 144.657  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1997  
Recorrente : EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em FORTALEZA/CE  
Sessão de : 26 DE ABRIL DE 2006  
Acórdão nº : 105-15.646

PIS E COFINS - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO CTN - PRAZO QUINQUENAL - JURISPRUDÊNCIA DO STF - O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato gerador, conforme antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 1º do Decreto n. 2.346/97.  
DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ORIGEM EXTERNA DA EMPRESA - TRANSPORTADORA DE VALORES - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS - O fato de terem sido os depósitos bancários e DOCs efetuados na conta bancária da recorrente originados de contas bancárias de empresa transportadora de valores, a qual presta serviços de coleta financeira, não afasta a necessidade de comprovação da origem dos recursos na ponta de sua entrega à transportadora indispensável para afastar a presunção legal de omissão de receitas

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência levantada de ofício em relação ao PIS e COFINS fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luís Alberto Bacelar Vidal, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva (Suplente Convocada) e Wilson Fernandes Guimarães. No mérito por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator) e Roberto Bekierman (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.




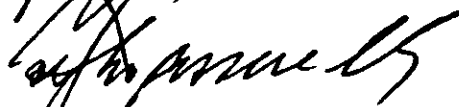
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

  
JOSÉ GLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
JOSÉ CARLOS PASSUELLO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2006

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: DANIEL SAHAGOFF. Ausente, justificadamente o Conselheiro IRINEU BIANCHI.



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

Recurso nº : 144657

Recorrente : EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A

## RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração de IRPJ e de autos de infração reflexos de CSLL, PIS e COFINS, cientificados à contribuinte atuada em 20.03.2003, ante a alegada constatação, pela fiscalização, de omissão de receita caracterizada pelo recebimento de cheques e transferências bancárias não contabilizadas.

A alegada falta de comprovação, pela contribuinte atuada, com documentação hábil e idônea, do motivo do recebimento destes cheques e transferências bancárias e de sua regular contabilização, é o que, em síntese, provocou as autuações.

O contexto fático que ensejou as autuações está bem descrito na "*descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(is)*" do auto de infração de IRPJ, folhas 4 e 5, e pode ser assim sintetizado:

- em procedimento de fiscalização junto a PAK Serviços Auxiliares Ltda., teria sido constatado que esta emitira cheques nominativos à atuada, sacados contra o Banco HSBC Bamerindus, agência Aldeota, conta corrente 0905.05476-7, e contra o Banco Boavista, agência Fortaleza, conta corrente 0600009396, cujos valores não teriam sido localizados na escrita contábil desta;
- intimada a prestar esclarecimentos, informou a contribuinte atuada, em expediente datado de 13.03.2003 (folha 46), que referidos cheques não teriam sido recebidos por conta de "*venda mercantil*", por apontarem valores que não caracterizam "*operação de varejo farmacêutico*", e que



Processo nº : 10380.002342/2003-41  
Acórdão nº : 105-15.646

provavelmente teriam sido recebidos por força de contrato de prestação de serviços de transporte de valores firmado com a empresa LOCK Segurança e Transporte de Valores Ltda., pelo qual teria sido autorizada, "*em caso de necessidade*", a substituição "*de numerário por cheques emitidos por LOCK ou por terceiros, sob sua integral responsabilidade*";

- foi constatado pela fiscalização, ainda, "*que a autuada efetuou, em sua escrituração contábil, nas datas de 08/01 e 30/04/1998, dois lançamentos a crédito da conta 111.01.00.001 – CAIXA e a débito de 111.02.00.003 – BANCO COMERCIAL E INDUSTRIAL S/A, ambos nas quantias de R\$ 800.000,00 com o histórico 'VALOR AVISO LANÇAMENTO'.*";
- intimada a prestar esclarecimentos, informou a autuada, por expediente datado de 27.11.2002 (folha 28), que os lançamentos em questão referir-se-iam a "*depósitos bancários efetivados no BIC Banco, decorrentes de arrecadações diversas em nome de terceiros*";
- examinando o extrato da conta corrente 14.051352-2, mantida pela autuada no BIC Banco, fornecido pela própria, a fiscalização constatou que os lançamentos em questão não correspondiam a depósitos, mas a transferências bancárias oriundas da conta corrente 210569, do Banco do Estado do Ceará S/A (BEC), mantida por terceiro não identificado, com o que a autuada foi novamente intimada, desta feita para comprovar a origem dos recursos correspondentes a estas transferências bancárias, que respondeu afirmando desconhecer a origem dos recursos (folha 36).

Assim, concluiu a fiscalização, não teria sido comprovada a origem dos recursos depositados e transferidos à sua conta corrente bancária mantida no BIC Banco, com o que seria de se considerar "*que as quantias correspondentes referem-se a receitas*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

*não escrituradas, portanto subtraídas da tributação, razão porque estão sendo arroladas no presente auto de infração".*

A autuação recebeu a seguinte fundamentação legal: arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, e 220, 224, 225, 226 e 227 do RIR/94; art. 24 da Lei n. 9.249/95.

Impugnação às folhas 60 a 117.

Acórdão julgando o lançamento procedente, proferido por maioria de votos, às folhas 129 a 156, com a seguinte ementa:

**"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 1996**

**Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES ORIUNDOS DE CONTA BANCÁRIA DE TERCEIROS.**

Estando devidamente comprovados nos autos que os valores correspondentes aos registros contábeis lançados a crédito da conta 'Caixa' e a débito da conta 'Bancos' têm, na realidade, como origem uma conta bancária de terceiros, configurada está a omissão no registro de receitas.

**OMISSÃO DE RECEITAS. MEIOS DE PROVA.**

A ausência de contabilização de receitas caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as subtraídas ao crivo do imposto.

A omissão de receitas, quando a sua não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos no Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes

**ONÔS DA PROVA. VERACIDADE DOS VALORES REGISTRADOS NA CONTABILIDADE DA EMPRESA.**

A escrituração mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados quando comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. O registro contábil sem documento que o lastreie não é meio de prova.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

**Ano-calendário: 1996**

**Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.**

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a

5

25



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

Não devem ser objeto de apreciação no julgamento administrativo argumentos expendidos pela defesa relacionados à ilegalidade e/ou constitucionalidade da multa de ofício e dos juros de mora aplicados, quando o lançamento foi efetuado de acordo com as prescrições constantes na legislação tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: DECADÊNCIA.

Descabida a arguição de preliminar de decadência, quando o fato gerador mais antigo abrangido pelo lançamento ocorreu em 31/03/98 e o sujeito passivo foi cientificado da exigência em 20.03.1998.

JUROS DE MORA. LIMITE CONSTITUCIONAL.

A prescrição constitucional que limita os juros de mora é norma de eficácia contida e dependente de legislação complementar.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.

Lançamento Procedente."

Amparam-se, os julgadores de 1º grau, em síntese, nos seguintes argumentos de fato e de direito:

i) que não haveria de se falar em decadência do direito de constituir o crédito tributário, na medida em que, com relação ao IRPJ, o fato gerador mais antigo ocorreu em 31.03.1998, e a contribuinte foi cientificada da autuação 20.03.2003, antes, portanto, de completado o quinquênio legal, mesmo quando contado este do fato gerador. Quanto às contribuições, apesar de haver fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos em 31.01.1998 e 28.02.1998, o prazo aplicável seria de 10 (dez) anos, nos termos da Lei n. 8.212/91, o que afastaria a alegação de decadência;

ii) i) que o art. 223, § 1º, do RIR/94, não se aplicaria ao caso, na medida em que estabelece que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte apenas quanto aos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, o que não seria o caso, na medida em que os documentos apresentados não comprovariam que os valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

depositados e transferidos para a conta corrente bancária mantida pela atuada junto ao BIC Banco teriam origem na conta Caixa, conforme contabilizado;

iii) que a declaração da empresa LOCK, confirmando a hipótese da contribuinte atuada no sentido de que teria substituído numerário recolhido em seus estabelecimentos pelos cheques e transferências bancárias em questão, não teria valor probante, o que se evidenciaria pelo fato de não terem sido apresentados quaisquer *"comprovantes pertinentes a operações desta natureza, tais como mapas de controle, recibos de coleta de valores por estabelecimento"*, e, ainda, do fato de não ter sido demonstrada a existência de registro contábil anterior, capaz de gerar o lançamento a débito na conta Caixa;

iv) que seria de conhecimento geral que as empresas do grupo empresarial a que pertence a LOCK *"já estiveram envolvidas com a transferência de dinheiro oriundo de empresa fantasma, como demonstrou a CPI dos Precatórios"*, além do que estaria sendo noticiado pela imprensa o envolvimento do grupo com a CPI do Banestado, na condição de protagonista;

v) que não procederia a alegação defensiva de que o crédito tributário em questão teria sido constituído com base em presunção, sem a busca da verdade material, pois *"quem deveria ter demonstrado a veracidade de sua escrituração, com documentos hábeis e idôneos"*, seria a atuada, que não teria logrado comprovar a origem dos recursos depositados e transferidos para sua conta-corrente bancária, os quais só poderiam ser considerados *"rendimentos não tributados, ingressados de forma simulada na contabilidade da empresa"*, configurando omissão de receita;

vi) que a fundamentação legal da autuação estaria correta;

vii) que a menção ao art. 195, II do RIR/94 (art. 249, II, RIR/99), estaria justificada pelo fato de a autuação se fundar em omissão de receita, e de o dispositivo

7



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

determinar a adição, ao lucro real, dos rendimentos, receitas e demais valores que devem ser computados em sua apuração e que não o foram;

viii) que a menção ao art. 197, *caput* e p. único do RIR/94 (art. 251, *caput* e p. único, RIR/99), estaria justificada pelo fato de a contribuinte autuada, ao omitir receitas, ter violado referido dispositivo, que determina que a escrituração deve abranger todas as operações e resultados do contribuinte;

ix) que a menção aos artigos 224, 225, 226 e 227 do RIR/94 (artigos 277, 278, 279 e 280, RIR/99), estaria justificada pela constatação da existência de receitas omitidas, que afetaria a apuração do lucro operacional, do lucro bruto, da receita bruta e da receita líquida, matéria tratada pelos referidos dispositivos;

x) que a aplicação de juros de mora com base na taxa SELIC encontraria amparo no art. 161, § 1º do CTN, bem como no disposto no art. 13 da Lei n. 9.065/95, cuja presunção de constitucionalidade não foi afastada pelo Supremo Tribunal Federal;

xi) que a multa de ofício lançada não teria feição confiscatória, além do que o julgador administrativo não teria competência para afastar a aplicação de lei com base em sua alegada inconstitucionalidade, salvo quando declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Recurso voluntário às folhas 168 a 184, alegando, em apertadíssima síntese, o seguinte:

i) que o lançamento seria nulo de pleno direito, por erro na identificação do sujeito passivo, que seria a empresa LOCK, na medida em que esta confessou que trocou dinheiro em espécie coletado nos estabelecimentos da contribuinte autuada por cheques que recebera de terceiros;



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

ii) que a escrituração diária das contas relativas a este litígio seria feita da seguinte forma: nas vendas à vista, os valores seriam lançados a débito da conta Caixa (1.1.1.01) e a crédito da conta Vendas de Mercadorias (3.1.1.01); no recebimento de contas de terceiros, os valores seriam lançados a débito da conta Caixa e a crédito da conta Contas a Pagar (2.1.5.02); e, quanto aos depósitos e transferências bancárias para a conta-corrente mantida no BIC Banco, os valores correspondentes seriam lançados a débito da conta Bancos (1.1.1.02) e a crédito da conta Caixa;

iii) que no ano-calendário de 1998 as comissões recebidas pelos serviços de recebimento de contas de terceiros alcançaram a cifra de R\$ 4.991.529,29 (quatro milhões novecentos e noventa e um mil quinhentos e vinte e nove reais e vinte e nove centavos), as quais são escrituradas a débito da conta Contas a Pagar e a crédito da conta Receita de Comissões S/ Serviços (3.1.5.01);

iv) que tais procedimentos foram observados quanto aos valores utilizados como base de cálculo para os lançamentos inaugurais;

v) que os recursos depositados em suas contas teriam origem em suas atividades operacionais e teriam sido devidamente contabilizados, o que se comprovaria pelo fato de tais recursos serem inferiores à diferença diária entre o saldo inicial e o saldo final de caixa empresa, conforme demonstrativo de folhas 182 e 183.

Despacho da autoridade preparadora à folha 261, propondo o encaminhamento do processo a este Conselho, atestando a regularidade do arrolamento de bens apresentado.

É o relatório.



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

## VOTO VENCIDO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

### 1. Preliminar de nulidade da autuação.

Rejeito, de plano, a preliminar de nulidade do auto de infração por errônea indicação do sujeito passivo, na medida em que é fato incontroverso que nos cheques figuravam como beneficiária a contribuinte autuada, e, ainda, que as transferências bancárias foram feitas para conta de sua titularidade, o que, no meu entender – sem emitir aí qualquer juízo quanto ao mérito recursal –, justifica sua eleição, pela autoridade lançadora, como sujeito passivo.

Penso, ademais, que a questão se confunde com o mérito, razão pela qual não vislumbro a nulidade alegada.

### 2. Decadência:

Suscito de ofício e acolho preliminar de mérito de decadência com relação aos créditos tributários de PIS e COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos em 31.01.1998 e 28.02.1998, extintos pelo fato de a autuada ter sido cientificada dos lançamentos inaugurais em 20.03.2003, depois, portanto, de completado o quinquênio do art. 150, § 4º do CTN.



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

Abro, aqui, parêntese, para justificar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN ao PIS e a COFINS.

Registro, por oportuno, a existência de entendimento, acolhido por superada jurisprudência STJ, no sentido de que a decadência das contribuições sociais para a seguridade social é regulada pela Lei n. 8.212/91, que fixa em 10 (dez) anos o prazo aplicável. Tal tese tem em Roque Antonio Carraza seu maior defensor, que sustenta que apesar de a prescrição e a decadência tributárias deverem ser regulamentadas por lei complementar (art. 146, III, "b", CF/88), não caberia a esta fixar os prazos aplicáveis, mas apenas a forma pela qual deverão ser verificadas e os seus efeitos, cabendo à lei ordinária do ente tributante, no caso a União Federal, fixar tais prazos<sup>1</sup>. Ou seja, segundo o renomado autor, poderia a União, relativamente às contribuições sociais para a seguridade social, fixar prazos de prescrição e decadência mais largos do que aqueles fixados pelo CTN.

Apesar da enorme profundidade da obra daquele eminente tributarista, penso, *data maxima venia*, que tal solução não prevalece à luz de uma interpretação sistemática da Constituição, principalmente por não se conformar com o princípio da segurança jurídica. A necessidade de se fixar, em lei complementar, lei nacional, normas gerais sobre legislação tributária, visa evitar, no que se refere aos prazos de prescrição e decadência tributárias, que a legislação ordinária fixe prazos distintos para os diversos tributos existentes e que podem vir a ser criados por cada um dos entes tributantes, com o que a desejada racionalidade do sistema tributário nacional estaria definitivamente perdida.

A doutrina majoritária afirma que o CTN foi recepcionado como lei complementar em matéria de legislação tributária, sendo aplicável às contribuições na parte em que dispõe sobre os prazos de prescrição e decadência tributários<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 812 e seguintes.

<sup>2</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

O Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de se manifestar a esse respeito em julgado posterior à Lei n. 8.212/91, tendo decidido pela aplicabilidade dos prazos de decadência e prescrição do CTN às contribuições, como se infere do seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no RE 138.284-8/CE<sup>3</sup>:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).”

Tal entendimento, aliás, está de acordo com antiga jurisprudência do STF, que se firmou no sentido de que, sob a égide da Constituição pretérita, no período anterior à Emenda Constitucional n. 8/1977, quando a natureza tributária das contribuições era reconhecida pela jurisprudência constitucional, o prazo prescricional para a cobrança de créditos tributários de contribuições era quinquenal, conforme previsto no artigo 174 do CTN, em detrimento do prazo mais largo estabelecido na legislação ordinária. Neste sentido, confira-se o seguinte julgado:

Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 348; MATTOS, Aroldo Gomes de. *As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 107; MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições no Sistema Tributário*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, pp. 358-359; PAULSEN, Leandro. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 379; GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 199; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 171; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 303; SOUZA, Ricardo Conceição. *As Contribuições no Sistema Tributário*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 509; SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 116; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003, p. 131.

<sup>3</sup> RE 138.284-8, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992, p. 13.456.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

“Contribuições previdenciárias. Período anterior à Emenda Constitucional n. 8/1977. Orientação do STF, no sentido de considerar, no referido período, como de caráter tributário as mencionadas contribuições. Prescrição quinquenária. Recurso Extraordinário não conhecido.”

(RE 104.097-SP, Rel. Min. Néri da Silveira, j. em 04.09.1987)

Do voto do Ministro Néri da Silveira colhe-se a seguinte passagem:

“Sucede, porém, que o Plenário do STF, no RE 86.595-BA, a 07.6.1978, por unanimidade, reconheceu a natureza tributária das contribuições previdenciárias, no período entre o Decreto-lei n. 27, de 1966, e a Emenda Constitucional n.8, de 1977. O eminente Ministro Moreira Alves, acompanhando o voto do Relator, ilustre Ministro Xavier de Albuquerque, assim se manifestou (RTJ 87/273-274):

‘1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição, em causa, devida ao FUNRURAL.’

2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.

3. Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do art. 217 do Código Tributário Nacional, para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações para-fiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 9a. ed. , págs. 69 e 584). Reafirmou-o a Emenda Constitucional n. 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional n. 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão ‘e o interesse da previdência social’ por ‘e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social’, tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – o X – ao art. 43 da Emenda n. 1/69 (‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: ... X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178’) o que indica, sem qualquer dúvida, que



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 43. Portanto, de 1966 a 1977 (Do Decreto-lei n. 27 à Emenda Constitucional n. 8), as contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda n. 8.

3. No caso, a questão versa contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, quanto à prescrição e decadência, o Código Tributário Nacional.

4. Em face do exposto, também não conheço do presente recurso.'

Ora, no caso concreto, os créditos referentes às contribuições previdenciárias, objeto da execução fiscal, foram constituídos em 1968 e 1973.

Dessa maneira, embora ressaltando meu ponto de vista pessoal, no sentido de não se aplicar, mesmo no período de 1966 a 1977, o art. 174 do CTN, em se tratando de contribuições previdenciárias, cuja prescrição está regulada, ademais, expressamente, em lei, não conheço do recurso extraordinário, em obséquio à jurisprudência da Corte, referida no voto do ilustre Ministro Relator."

Vejam-se, ainda no mesmo sentido, os seguintes julgados:

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COBRANÇA. PRESCRIÇÃO QUINQUENÁRIA. DÉBITO ANTERIOR A E.C. N. 8/77. Antes da E.C. N. 8/77 a contribuição previdenciária tinha natureza tributária, aplicando-se quanto a prescrição o prazo estabelecido no C.T.N.. Recurso extraordinário não conhecido."

(RE 110.830-PR, 2ª T., Rel. Min. Djaci Falcão, j. em 23.09.1986)

"EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM DATA ANTERIOR À EMENDA 8. NATUREZA TRIBUTÁRIA. As contribuições previdenciárias constituídas em data anterior à Emenda 8/77 se submetem as normas pertinentes aos tributos, inseridas no CTN, pois eram espécies tributárias. Recurso extraordinário não conhecido."

(RE 99.848, 1ª T., Rel. Min. Rafael Mayer, j. em 10.12.1984)



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

O voto condutor do Ministro Rafael Mayer neste precedente é conclusivo:

A partir da citada Emenda n. 8, mediante a reformulação do citado dispositivo constitucional, combinadamente com a adição do item X ao art. 43, da Carta Magna, pertinente às atribuições do Poder Legislativo, tem-se deduzido haverem sido as contribuições sociais aí enumeradas, dentre as quais se incluem as contribuições previdenciárias, subtraídas à regência do sistema tributário, como resultante de propósito inequívoco do legislador constituinte.

De conseguinte, as obrigações referentes às contribuições previdenciárias que se constituíram no período anterior à vigência da reforma constitucional, se submete, quanto à constituição e exigibilidade do crédito, às normas gerais inseridas no Código Tributário.

Essa disciplina diz inclusivamente, com a decadência e a prescrição dos créditos resultantes de tais contribuições, que se verificam nos prazos quinquenais estatuídos, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN, que, posteriores, revogaram a prescrição trintenária prevista no art. 144 da LOPS (Lei 3.807/60).

Tal jurisprudência tem sido observada pelo Superior Tribunal de Justiça em seus mais recentes julgados, que, modificando sua anterior e equivocada orientação, tem acolhido a tese de que os prazos de decadência e prescrição aplicáveis às contribuições sociais para a seguridade social, como é o caso do PIS e da COFINS, são aqueles definidos no Código Tributário Nacional, em detrimento daqueles mais largos fixados pela Lei n. 8.212/91:

**"PREVIDENCIÁRIO – CONTRIBUIÇÃO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN).**

1. Aplica-se o teor da Súmula 282/STF relativamente às teses não prequestionadas.

2. A divergência jurisprudencial não se configura quando inexistente similitude fática entre acórdãos confrontados.

3. A jurisprudência do STJ já se posicionou no sentido de entender que nas exações de natureza tributária, como sói acontecer com as contribuições previdenciárias, lançadas por homologação, o prazo



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

decadencial segue a regra do artigo 173, I do CTN, ou seja, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT).

5. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

6. Recurso especial improvido.”

(RESP 572872/RS, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 15.08.2005 p. 243)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200)."  
(AgRg no REsp 616348/MG, 1ª T., Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 14.02.2005, p. 144)

A CSRF firmou entendimento de que o prazo decadencial para constituir créditos tributários relativos às contribuições sociais para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, contados na forma do artigo 150, § 4º ou 173 do CTN, conforme o caso. Confirmam-se, a propósito, os seguintes julgados:

"CSSL – DECADÊNCIA - A Contribuição Social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSSL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º."  
(Acórdão CSRF 01-04.189)

"DECADÊNCIA – CSSL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – LEI 8.383/91 – Na vigência da Lei 8.383/91 e a partir daí o lançamento do IRPJ se amolda às regras do art. 150, parágrafo 4º do CTN e opera-se assim por homologação. A aplicação da regra do artigo 45 da Lei 8.212/91 é incompatível com o CTN."  
(Acórdão CSRF 01-04.631)

"CSSL – Decadência – É de 5 anos o prazo do Fisco para lançar, nos termos da legislação maior."  
(Acórdão CSRF 01-04.516)

"CSSL – LANÇAMENTO – PRAZO DE DECADÊNCIA – É de cinco anos contados da data do fato gerador o prazo de lançamento da contribuição social sobre o lucro não vingando neste aspecto o art. 45 da Lei 8.212/91."  
(Acórdão CSRF 01-04.387)



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO - ART. 45 DA LEI N 8.212/91 – INAPLICABILIDADE – PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º DO CTN, COM RESPALDO NO ART. 146, III, b, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL:**  
A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSSL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável ao caso o artigo 45, da lei n 8.212/91, que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social Sobre o Lucro assegura a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, III, b, da Constituição Federal.”  
(Acórdão CSRF 01-04.508)

O entendimento aqui defendido está plenamente conforme as disposições do Decreto 2.346/97, cujo artigo 1º estabelece o seguinte:

**“Art. 1º. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”**

O dispositivo é claro. Fixada de forma definitiva e inequívoca a interpretação do texto constitucional pelo STF, a orientação do intérprete maior da Constituição deverá ser observada pela Administração Pública Federal. Na hipótese dos autos, como demonstrado, é antiga a jurisprudência da Corte Suprema no sentido de que, dada a natureza tributária das contribuições sociais para a seguridade social, os prazos de decadência e prescrição que lhes são aplicáveis são aqueles do CTN, em detrimento de outros mais largos fixados pela legislação ordinária.



Processo nº : 10380.002342/2003-41  
Acórdão nº : 105-15.646

Penso, ademais, que a interpretação emprestada por alguns ao artigo 4º, p. único, deste mesmo Decreto, no sentido de que a não aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, por órgão julgador, singular ou coletivo, da Administração Fazendária, só é possível quando houver a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo pelo STF, não é a que prevalece a luz de uma interpretação sistemática e conforme à Constituição. Sua melhor interpretação é aquela pela qual, quando houver a declaração de inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo STF, o órgão julgador deve afastar-lhe a aplicação. O dispositivo veicula um mandamento peremptório, de observância obrigatória e inafastável. Declarada a inconstitucionalidade, pelo STF, do dispositivo, fica vedada sua aplicação pelo órgão julgador.

O art. 4º, p. único, há de ser interpretado de forma sistemática e integrada ao art. 1º. As hipóteses tratadas nos citados dispositivos são diversas. Enquanto o art. 4º trata de hipótese de declaração de inconstitucionalidade, o art. 1º refere-se à mera interpretação do texto constitucional, o que impede se os trate como disposições inconciliáveis, conforme antiga lição de Carlos Maximiliano:

"Verifique se os dois trechos se referem a hipóteses diferentes, espécies diversas. Cessa, nesse caso, o conflito; porque cada um tem sua esfera de atuação especial, distinta, cujos limites o aplicador arguto fixará precisamente."<sup>4</sup>

Disso resulta que, segundo as disposições do Decreto n. 2.346/97, declarada a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo STF, fica vedado ao órgão julgador aplicá-lo (art. 4º, p. único), devendo-se este mesmo órgão julgador observar em seus julgados a orientação fixada pela jurisprudência da Corte Suprema.

<sup>4</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 135.



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

Penso também, que o entendimento ora adotado não está em contradição com o artigo 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que veda se afaste, no julgamento de recurso voluntário, a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, quando tal inconstitucionalidade não tiver sido declarada pelo STF.

Não obstante entender que referido dispositivo regimental há de ser interpretado consoante as disposições do Decreto 2.346/97, que neste particular é seu fundamento de validade, tenho que o art. 45 da Lei n. 8.212/91, além de ser formalmente inconstitucional, por tratar de matéria reservada à lei complementar, é, também, ilegal, por contrariedade aos artigos 150, § 4º e 173 do CTN.

Daí porque, sendo perfeitamente possível afastar a aplicação do art. 45 da Lei n. 8.212/91 com fundamento em sua ilegalidade, não há se falar em violação ao mencionado dispositivo regimental.

Por isso, tendo a autuada sido cientificada dos lançamentos iniciais em 20.03.2003, encontram-se extintos, pela decadência, os créditos tributários de PIS e COFINS relativos a fatos geradores ocorridos em 31.01.1998 e 28.02.1998.

### **3. Presunção de omissão de receita:**

Não bastasse a parcial extinção dos créditos tributários objeto deste processo pela decadência, o fato é que os lançamentos inaugurais se apresentam improcedentes.

Com efeito, desde os esclarecimentos prestados na fase procedimental, vem alegando a contribuinte autuada que contabilizou os valores expressos nos cheques e



Processo nº : 10380.002342/2003-41  
Acórdão nº : 105-15.646

transferências bancárias que ensejaram a autuação, porquanto provenientes de seu giro normal, justificando a ausência de registros dos cheques e das operações a que se referem as transferências bancárias, em sua contabilidade, pelo fato de o montante correspondente ter sido trocado por numerário recolhido em espécie em seus estabelecimentos pela empresa LOCK Segurança e Transporte de Valores Ltda., que lhe presta serviços de transporte de valores.

Como prova do que alegara, junto com a impugnação, apresentou correspondência emitida pela LOCK confirmando suas alegações defensivas (folha 125). Ainda buscando provar o alegado, apresentou, no apelo voluntário, planilhas demonstrativas de que sua arrecadação diária foi superior ao montante que serviu de base de cálculo da autuação, fato que havia sido anteriormente alegado e não foi questionado neste processo.

O acórdão recorrido não considerou tais alegações e provas suficientes, entendendo que o simples fato de o total das receitas escrituradas pelo contribuinte ter sido superior ao montante dos cheques em questão, não seria suficiente para dispensar a apresentação dos documentos que lastrearam as operações comerciais da empresa. Ainda segundo o acórdão recorrido, as reiteradas declarações da empresa LOCK não teriam valor probante, o que se evidenciaria pelo fato de não terem sido apresentados quaisquer *“comprovantes pertinentes a operações desta natureza, tais como mapas de controle, recibos de coleta de valores por estabelecimento, ou a transferência posterior para os beneficiários destes recursos (companhias de água, luz e telefone)”*.

Para o aresto recorrido, para afastar a presunção de omissão de receita, a contribuinte autuada deveria ter provado a regular origem dos recursos objeto da autuação.

Em que pese reconhecer que a prova produzida neste processo não seja capaz de atestar, de forma inquestionável e definitiva, que os recursos materializados nos



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

cheques em questão têm origem na atividade comercial da contribuinte autuada, nem tampouco que foram regularmente contabilizados, isto é, não é suficiente para atestar que tal receita não foi omitida do Fisco, penso que este material probatório é suficiente para afastar a presunção legal em que se ampara autuação.

A documentação colacionada aos autos, somada ao fato de a empresa LOCK ter confirmado suas alegações defensivas, tornam absolutamente verossímeis as alegações defensivas, impondo, ao meu ver, *mormente em se tendo em conta que tais provas foram apresentadas no curso do procedimento de fiscalização*, investigação mais aprofundada pela autoridade lançadora, em homenagem ao princípio da verdade material.

Tenho, com Roque Antonio Carraza<sup>5</sup>, que, no campo tributário, *“a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara –, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade tributária e das sanções fiscais”*.

No mesmo sentido, destaco a doutrina de James Marins<sup>6</sup>, segundo o qual a tributação com base em presunções, por operar *“como verdadeiro atalho ao dever de investigar”*, conspira contra o princípio da verdade material.

A conclusão aqui alcançada é a mesma que alcançou o AFRF Tadeu Nunes Mendes de Carvalho no voto vencido proferido no processo n. 10380.017252/2002-74, que também trata de autos de infração de IRPJ e reflexivos de CSL, PIS e COFINS com base em omissão de receita caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada, com base em contexto fático praticamente idêntico àquele do qual decorre a presente autuação. Do referido voto destaco as seguintes passagens:

<sup>5</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 415.

<sup>6</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 181.



Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

"Admito que tenha ocorrido o que o contribuinte esclareceu quando instado a se pronunciar sobre a operação que deu causa ao recebimento do cheque n. 633374 emitido por PRATA REPRESENTAÇÕES LTDA. em seu favor: troca de dinheiro em espécie por dinheiro escritural.

É de conhecimento geral que as empresas do grupo ACCARD, ACCONTOUR e LOCK SEGURANÇA E TRANSPORTE D VALORES já estiveram envolvidas com a transferência de dinheiro oriundo de empresa fantasma, como demonstrou a CPI dos Precatórios. Este mesmo grupo, pelo que é noticiado pela imprensa, é protagonista da atual CPI do Banestado.

Sei também, por experiência própria advinda do julgamento de empresas deste grupo, que a ACCARD, empresa de prestação de serviços que oferece aos clientes o pagamento de seus funcionários por meio de cartões magnéticos de crédito, por necessidade de abastecer seus caixas eletrônicos de dinheiro em espécie, principalmente no período da tarde, recorria à LOCK SEGURANÇA E TRANSPORTE DE VALORES, que recolhia milhares de reais diariamente, em dinheiro vivo, junto aos clientes e trocava cheques por dinheiro.

(...)

Eventualmente, pode ter acontecido que a transportadora de valores tenha depositado o cheque da empresa fantasma, sem nem a Pague Menos ter tido conhecimento do fato, mas simplesmente do crédito efetuado em sua conta corrente."

#### 4. Conclusão:

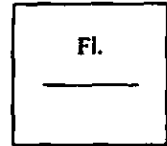
Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário, julgando improcedente o lançamento inaugural.

É como voto.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10380.002342/2003-41  
Acórdão nº : 105-15.646

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

Após a votação da preliminar de decadência e quando da apreciação do mérito, o Conselheiro Luiz Alberto Bacelar Vidal, primeiro Conselheiro a votar após a manifestação do Relator, dele divergiu propondo o improvimento do recurso e fui designado para elaborar o voto vencedor refletindo a posição majoritária na Câmara.

A preliminar de decadência restou acolhida, se bem por maioria.

As razões de mérito, porém, não sensibilizaram a maioria da Câmara e fui incumbido da redação do voto vencedor negando provimento ao recurso voluntário.

A divergência prende-se exclusivamente à questão da prova.

Se de um lado a prova carreada aos autos é, na forma de expressar do Ilustre Relator:

*"Em que pese reconhecer que a prova produzida neste processo não seja capaz de atestar, de forma inquestionável e definitiva, que os recursos materializados nos cheques em questão têm origem na atividade comercial da contribuinte autuada, nem tampouco que foram regularmente contabilizados, isto é, não é suficiente para atestar que tal receita não foi omitida do Fisco, penso que este material probatório é suficiente para afastar a presunção legal em que se ampara autuação."*

de outro:

*"A documentação colacionada aos autos, somada ao fato de a empresa LOCK ter confirmado suas alegações defensivas, tornam absolutamente verossímeis as alegações defensivas, impondo, ao meu ver, mormente em se tendo em conta que tais provas foram apresentadas no curso do procedimento de fiscalização, investigação*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

*mais aprofundada pela autoridade lançadora, em homenagem ao princípio da verdade material."*

e ainda:

*"O acórdão recorrido não considerou tais alegações e provas suficientes, entendendo que o simples fato de o total das receitas escrituradas pelo contribuinte ter sido superior ao montante dos cheques em questão, não seria suficiente para dispensar a apresentação dos documentos que lastreiam as operações comerciais da empresa. Ainda segundo o acórdão recorrido, as reiteradas declarações da empresa LOCK não teriam valor probante, o que se evidenciaria pelo fato de não terem sido apresentados quaisquer "comprovantes pertinentes a operações desta natureza, tais como mapas de controle, recibos de coleta de valores por estabelecimento, ou a transferência posterior para os beneficiários destes recursos (companhias de água, luz e telefone)"."*

Como se pode observar a linha que separa as possibilidades de provimento do recurso e da manutenção da exigência é tênue, e agora examinando detalhadamente o processo observo que se afina mais ainda.

Porém devo me ater ao exame da prova.

Os valores considerados não comprovados, em número de oito depósitos, estão assim descritos no auto de infração (fls. 05):

*"Assim, como a autuada não comprovou a origem dos recursos relativos às transferências que recebeu em conta bancária de sua titularidade, nº 14.051352-2, do BIC Banco, bem como a correta escrituração das operações a elas relacionadas, é de se considerar que as quantias correspondentes referem-se a receitas não escrituradas, portanto subtraídas da tributação, razão porque estão sendo arroladas no presente auto de infração.*

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/03/1998	R\$ 800.000,00	75,00
31/03/1998	R\$ 20.000,00	75,00
31/03/1998	R\$ 45.000,00	75,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

30/06/1998	R\$ 800.000,00	75,00
30/06/1998	R\$ 52.800,00	75,00
30/06/1998	R\$ 15.000,00	75,00
30/09/1998	R\$ 15.315,00	75,00
30/09/1998	R\$ 15.191,85	75,00*

Como já descrito no voto vencido, esses valores foram transferidos de conta bancária, dois dos quais através de DOC (ambos de R\$ 800.000,00) e os restantes representados por seis cheques que totalizam R\$ 163.306,85 (fls. 189 – recurso).

A empresa LOCK executava, por contrato reconhecido, serviços de coleta de numerário nas farmácias da empresa e, a fls. 125, declara que recebeu recursos em moeda e os trocou por cheques (ref. Termo de Intimação de 25.02.03).

Isso e outras peças processuais comprovam que havia a transferência de valores bem como os serviços que a recorrente e a LOCK afirmam terem sido prestados.

A questão se localiza então na origem dos recursos e não no seu transporte, uma vez que depositados, mesmo que em dinheiro ou, na forma declarada, em cheques ou DOC emitidos para substituir o dinheiro coletado, sempre restou a discussão acerca da tributação dos ingressos – origens.

Estranha a tese da recorrente de que houve erro de eleição do sujeito passivo, já que pela sistemática financeira aflorada estaria nela a origem dos recursos, como se vê do recurso (fls. 175):

*"E a LOCK confessa, de forma irrefutável e irretroatável (docs. De fls. 125/128) ser ela a titular da conta originária das transferências bancárias, ser a responsável pela origem dos cheques depositados, e que o fez em permuta dos valores recolhidos nas lojas da PAGUE MENOS.*

*Foi ela, LOCK, que deu origem aos recursos, sendo, portanto, o real sujeito passivo da obrigação tributária."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

A acolhida dessa tese, que diga-se de passagem foi rejeitada pela Câmara, implicaria em que os valores fossem contabilizados a crédito da conta corrente da LOCK e é incompatível com o argumento de que os recursos originaram-se de vendas recebidas em dinheiro e entregues à LOCK para transporte até o estabelecimento bancário para depósito – no caso, substituído o dinheiro por cheques e DOC quando da passagem pelo estabelecimento administrativo da LOCK.

Sem dúvida a dupla afirmativa de que os recursos foram gerados no âmbito da LOCK e que representaram receitas da recorrente instala séria dúvida, uma vez que se os recursos eram da LOCK os depósitos somente poderiam representar empréstimo ou outra operação que deveria ser provada e, se representaram receitas da recorrente deveria haver a identificação contábil de registros de seu ingresso.

A despeito da dúvida que essa dupla tese provoca, a rejeição da preliminar de erro de eleição do sujeito passivo tendo sido afastada, redireciona a discussão para a origem dos recursos, e, nesse horizonte, é irrelevante que os recursos tenham transitado pelas mãos da LOCK que representa mero transportador entre a fonte de sua obtenção e o seu destino, no caso a conta bancária.

Ademais, duas circunstâncias restam relevantes.

A primeira, pela qual a recorrente descreve procedimentos contábeis e afirma estar comprovado pelos documentos componentes do Anexo 5 - DOC 05 (ver fls. 203 a 211).

Os referidos documentos, apesar de terem alguns dos cabeçalhos ilegíveis por escurecimento na reprodução, permitem ver (fls. 208 a 211) que se trata do livro diário e onde os valores de R\$ 800.000,00, tanto no crédito como no débito tem como histórico do lançamento "*Valor aviso de lançamento*", que justifica a intimação para sua comprovação feita pela fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.002342/2003-41  
Acórdão nº : 105-15.646

Consta ainda demonstrativos parciais de fls. 102 e 103 segundo os quais o movimento daqueles dias produziria disponibilidades elevadas comparativamente às vendas à vista e arrecadação de terceiros por serviços de cobrança, porém os demonstrativos não incluem as saídas globais, restritas no quadro aos depósitos questionados e sem considerar os demais depósitos ou valores saídos de seu ativo, o que os dota de insuficiência de dados e os torna apenas parciais (de parte) diante do movimento demonstrado nas cópias do livro diário juntadas.

Não foram os valores apontados no movimento do caixa nem apontados em movimento de valores por conta corrente com a LOCK, o que dificulta a aceitação de qualquer das duas teses esposadas no recurso e não permite cotejar o movimento com o registro de vendas ou de serviços prestados por cobranças.

Assim, não há a prova material de representarem os depósitos recursos justificadamente obtidos e contabilmente ou faticamente demonstrados.

Esse aspecto falho nos registros contábeis e na defesa da recorrente induz à apreciação da questão diante da presunção legal estampada na Lei nº 9.430/91 e invocada pela fiscalização, segundo a qual, a partir de 1996 o quadro conduz à conclusão de omissão de receitas.

E nesse âmbito, por objetiva falta de prova da origem dos recursos depositados na conta bancária da recorrente, não há como afastar a presunção.

Tendo havido a intimação regular para a comprovação dos valores individualizados e atendidos os demais trâmites processuais, é de se manter a tributação.

Por oportuno cabe ressaltar que o entendimento estampado no voto vencido de que os fatos apresentam um encadeamento verossímil é verdadeiro porquanto a seqüência de acontecimentos relatado no recurso é adequada ao tipo de serviços prestados pela LOCK, mas a inconformidade apresentada no processo é de duas ordens.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10380.002342/2003-41

Acórdão nº : 105-15.646

A primeira alegada em preliminar de erro de eleição do sujeito passivo no entendimento de que as receitas seriam da LOCK é incompatível com os serviços contratados.

A segunda, adotada pela fiscalização com apoio na presunção legal que a Câmara entendeu adequadamente invocada diante da falta de comprovação objetiva de que os recursos se originaram das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços da recorrente.

Assim, diante do que consta do processo, voto por negar provimento ao recurso relativamente à tributação dos depósitos e transferências por DOC acompanhando a divergência apresentada e, no restante do recurso acompanhar o Ilustre Relator.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006.



JOSE CARLOS PASSUELLO