

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

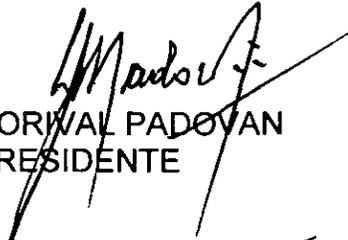
Processo nº : 10880.021812/90-03  
Recurso nº : 129.327  
Matéria : IRPJ - EX.: 1986 e 1987  
Recorrente : IRMÃOS AMADIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP  
Sessão de : 18 DE FEVEREIRO DE 2004  
Acórdão nº : 105-14.299

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - Não comprovando o contribuinte as obrigações componentes do seu passivo exigível, constante do balanço geral da empresa, o valor assim determinado constitui passivo fictício e autoriza a presunção de omissão no registro das receitas.

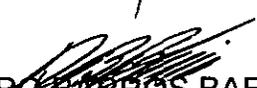
Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRMÃOS AMADIO LTDA.

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



DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE



ÁLVARO BARRÓS BARBOSA LIMA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2004

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo nº : 10880.021812/90-03  
Acórdão nº : 105-14.299

2

Recurso nº : 129.327  
Recorrente : IRMÃOS AMADIO LTDA.

## RELATÓRIO

IRMÃOS AMADIO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, discordando do teor da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - Sp que, na parte litigada, julgou procedente a exigência formalizada por meio do auto de infração de IRPJ (fls. 37 a 47), recorre a este Conselho de Contribuintes pretendendo a sua reforma, a qual está assim ementada:

### *OMISSÃO DE RECEITAS.*

*A manutenção no passivo de obrigações sob o título "Adiantamento de Clientes" não comprovados ou fictício, torna presumível a ocorrência de omissão de rendimentos.*

### *Lançamento Procedente*

A peça de autuação, decorrente de ação fiscal concluída em 28/06/90, reporta-se aos períodos-base de 1985 e 1986, com a seguinte motivação: a) registro de despesas operacionais que deveriam ser ativadas no permanente; b) manutenção na rubrica Fornecedores de obrigações já quitadas e, c) por não ter comprovado a totalidade do saldo da conta Antecipação de Clientes em 31/12/86, caracterizando a respectiva diferença como passivo não comprovado, conforme demonstra o Termo de Constatação de fls. 37.

Destaque-se que só houve instauração de litígio em relação ao terceiro item de autuação, sobre o qual manifestou-se a Primeira Instância e houve a formalização de recurso voluntário.

A empresa ingressou, em 08/08/2001, com recurso para este Primeiro Conselho de Contribuintes, cujos argumentos de impugnação foram assim sintetizados no relatório introdutor da Decisão recorrida:



1. A autuada conforma-se com parte da autuação. Afirmando que já providenciou o recolhimento do tributo devido com redução de multa e com a incorporação da respectiva correção monetária;
2. A autuada, entretanto, não se conforma com a parte da autuação que se refere a antecipação de clientes (item 3);
3. Os valores que a autuada considerou como não comprovados, efetivamente referem-se a antecipações pagas pelos clientes, como sinal de pedidos. A própria fiscalização reconhece que os produtos e máquinas relativas as referidas antecipações, foram entregues aos clientes e regularmente faturadas. Acrescente-se que o número da fatura é o mesmo nas notas fiscais.
4. Dos pedidos realizados pelos clientes, a autuada recebeu um sinal ou antecipação, que foi lançado regularmente na contabilidade a crédito de cada cliente. Posteriormente, quando da entrega das máquinas, foi emitida uma nota fiscal-fatura e a venda lançada regularmente na contabilidade da autuada, como receita de vendas.
5. Na realidade nenhuma das máquinas vendidas referentes às antecipações relacionadas, deixou de ser faturada, regularmente lançada e registrada em todos os livros fiscais e contábeis da autuada, em 1986.
6. O erro decorreu da falta de um lançamento contábil, no qual seria feito a reversão do crédito do cliente na conta "antecipações de clientes", para pagamento do débito desse mesmo cliente na conta "Duplicatas à receber";
7. O problema originou-se da perda do contador no primeiro semestre daquele ano, quando do lançamento da receita pela venda das máquinas. Naquele período ocorreram também problemas técnicos com o micro-computador da autuada.
8. Todos os lançamentos de reversão dos créditos dos clientes, para pagamento de débitos desses mesmos clientes, foram efetuados na contabilidade da autuada, em data de 30.04.1987. Sendo que todos os valores, sem exceção, foram revertidos.
9. Não houve omissão de receitas, sonegação ou qualquer outro fato que possa ter trazido prejuízo à Receita Federal. Se os lançamentos tivessem sido efetuados em 31/12/1986, o montante da receita não teria sido alterada, não se modificando o imposto a recolher
10. Com o propósito de comprovar suas alegações o interessado anexa às fls. 56/79: a) folhas do livro diário e razão; b) relação de antecipações pendentes de lançamento de reversão, cujos valores integram o saldo da conta em 31/12/1986; c) relação das "duplicatas à receber" que constituíram o saldo dessa conta em 31/12/1986 e d) quadros demonstrativos de "antecipações de clientes" e de "duplicatas a receber".

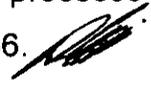


Em busca de melhor clarificar a sua posição e demonstrar grave equívoco cometido na Decisão recorrida, trouxe os seguinte argumentos em sua peça recursal:

*"a) a existência de adiantamento de clientes "no passivo circulante, no balanço de Recte. Não pode conduzir à conclusão de que a empresa já recebeu numerário por vendas faturadas antecipadamente, visto que esta existência passiva somente pode conduzir à conclusão de que a empresa "recebe de seu cliente um adiantamento por conta de pedido" e que a mercadoria ainda não foi entregue e, portanto, AINDA NÃO FOI FATURADA."*

*"10- O que ocorreu no presente caso, foi o de que, na entrega da mercadoria, com a emissão da competente nota fiscal/fatura e respectiva duplicata, e após o lançamento de reconhecimento da respectiva receita, com o lançamento "Duplicatas a Receber" a "Vendas", deveria ter sido efetuado o lançamento de baixa de adiantamento efetuado anteriormente pelo cliente, creditando-se a conta "Duplicatas a Receber" e debitando-se a conta "Adiantamento de Clientes" (Adiantamento de Clientes a Duplicatas a Receber) ficando, dessa forma, o cliente devendo a menor na conta "Duplicatas a Receber" com relação as duplicatas contra ele, emitidas, correspondente à mercadoria fornecida. Em contra-partida ele, cliente, perde a exigibilidade que possuía contra a Recte."*

Além desses, trouxe, ainda, argumentos centrados na manifestação de renomados juristas acerca de presunção legal, destacando, também, o disposto no art. 112, inciso III, do CTN, sobre a interpretação mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, notadamente quando a boa doutrina admite o erro material de contabilização, como o esquecimento de contabilização.

Veio o processo à apreciação deste Conselho de Contribuintes por força de Liminar concedida em Mandado de Segurança que assegurou o andamento do processo sem o depósito recursal, conforme documentos acostados às fls. 127/128 e 264/266. 

É o relatório.



VOTO

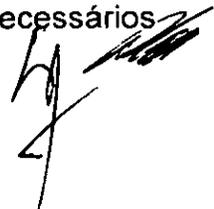
Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

De acordo com Relação de Correspondência datada de 05/07/2001 (fls. 91), produzida pela DRF/SPO/DISAR - ECCOB, e na conformidade do disposto no art. 22, Inciso II, § 2º, do Dec. nº 70.235/72, a empresa foi cientificada da decisão em 21/07/2001, tomando-se como tempestivo o recurso apresentado em 08/08/2001, além do que tem-se garantida a sua apreciação sem a apresentação de depósito por decisão do Poder Judiciário, dele tomo conhecimento.

A *prima facie*, destaque-se que o direito tributário positivo brasileiro segue os princípios da verdade material e da legalidade. Logo, qualquer exigência fiscal deverá estar respaldada na prova ou presunção legal da ocorrência do fato gerador e em lei que a discipline. E assim também o será a contestação ao fato imponible cuja inoccurrence competir ao litigante demonstrar.

Reportando-me diretamente à matéria tributável, centro da rubrica de autuação "Antecipação de Clientes", descreveu a fiscalização que a diferença verificada caracterizou passivo não comprovado, tendo sido devidamente intimada a comprovar aquelas obrigações integrantes do seu passivo exigível, não o fazendo, concorreu para a realização da hipótese de incidência do tributo, por presunção legal. Logo o valor incomprovado teve o tratamento adequado à modalidade da infração.

Simple alegações não são suficientes para elidir a presunção. Ora, se obrigações constavam do seu passivo, deveriam elas ser devidamente comprovadas com documentos que atestassem a sua trajetória além daquele período do balanço patrimonial. As afirmativas de não existência de passivo fictício deveriam vir acompanhadas de elementos seguros de prova, duplicatas ou outros títulos e demais documentos necessários



a respaldar os registros contábeis, capazes e suficientes a levar a um entendimento diferente, mormente quando esclarecimentos foram solicitados ainda na fase de fiscalização, diga-se, não atendidos.

Argumentação não lastreada em documentos não tem o condão de afastar a presunção, porquanto os seus registros indicavam a pendência. Tratando-se, exatamente, de presunção *juris tantum*, compete ao acusado a apresentação de prova em contrário.

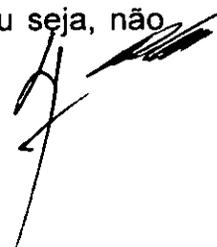
Como dito anteriormente, a presunção de omissão de receita é estabelecida pelo diploma legal. Cumpre ao agente do Poder Tributante determinar a sua ocorrência com base nos indícios veementes proporcionados pelo documentário colocado à sua disposição, competindo ao sujeito passivo, com as provas que possuir, elidir a acusação fiscal, nos exatos termos do que rezam os Artigos 15 e 16 do Dec. 70.235/72.

Além disso a apresentação de quaisquer elementos relacionados à infração deverá obedecer ao prazo requerido pelo PAF na apresentação das provas em que se fundamentar a impugnação, repercutindo que a apreciação de tais elementos, repita-se, só apresentados após exarado o Acórdão pela DRJ/São Paulo, implica em ferir o princípio do duplo grau de jurisdição que norteia o Processo Administrativo Fiscal.

Dispõe o art. 15, do Decreto n° 70.235/72, sobre a instrução processual, sem esquecer o que rezam os artigos 16 e 17, em sua redação original, do mesmo Diploma:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.(grifei)*

Como é cediço, na conformidade do art. 15, do Decreto n° 70.235/72, e do art. 128, do CPC, desde a primeira instância, a apreciação dos autos dar-se-á na conformidade dos limites impostos, tanto pela acusação quanto pela defesa. Ou seja, não



se há de desviar da matéria apresentada no procedimento e dos argumentos que lhe dão suporte, assim também daqueles trazidos em contraposição.

E em sendo assim, não poderia o julgador, ainda que administrativamente, apreciar elementos documentais que não foram postos à apreciação do Julgador de Primeira Instância. Pelo que estar-se-ia decidindo contra a norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, desrespeitando o duplo grau de jurisdição e contrariando às tântaras o art. 128 do CPC, que assim dispõe:

*Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.*

Veja-se, também, o disposto no § 1º do art. 25, e no art. 33, do PAF, cuja redação original, assim dispôs:

*Art. 25. O julgamento do processo compete:*

*(...)*

*§ 1º Os Conselhos de Contribuintes **julgarão os recursos**, de ofício e voluntário, **de decisão de primeira instância**, observada a seguinte competência por matéria: (grifei).*

*Art. 33. **Da decisão caberá recurso voluntário**, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. (grifei).*

Pelo que consta nos dispositivos, combinado com o que leciona o art. 128, do CPC, o julgamento em Segunda Instância não há de extrapolar os limites impostos pela discussão travada em decorrência dos argumentos trazidos pela impugnação, retratados na **Decisão de Primeiro Grau**, a qual **é o objeto do recurso**, seja ele de ofício ou voluntário.

Ora, se assim o é, como se fazer com que seja reformada a decisão se os documentos que poderiam afastar a presunção não foram levados ao conhecimento da instância primeira?



As razões assim declinadas, nos levam a não conhecer dos elementos só agora trazidos à colação, por imposição das normas processuais.

Das peças examinadas, ficou patenteada a incapacidade de afastamento da exação, pelo fato de não terem sido carreados aos autos os necessários e indispensáveis comprovantes das obrigações que declarou possuir. O que é fundamental. Sem o que a presunção legal não se fará dissipar.

Há de ser aqui lembrado que não foi a sua escrita contábil desconsiderada. Se tivesse sido esse o proceder fiscal, o caminho natural se ria o arbitramento do lucro. O que se viu foi um questionamento direto e preciso sobre as obrigações que dizia existentes no final daquele ano-calendário, exigindo-se a documentação que as comprovariam.

Logo, a credibilidade dos assentamentos não se operacionaliza pelo simples fato de tê-los apenas na conformidade da técnica mas, também, se funda nos Princípios e Convenções que norteiam a Ciência Contábil, especialmente os da Continuidade, Oportunidade, Competência e da Consistência.

Significa dizer que, na conformidade das leis comerciais e fiscais, tais assentamentos deverão estar inequivocamente resguardados em documentação hábil, idônea e disponibilizada ao crivo da Fazenda Pública aos batimentos que julgar convenientes em busca da observação do fiel cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do nosso arcabouço jurídico.

Ratificando o esclarecimento de que, a presunção de omissão de receita é estabelecida pela legislação tributária e a hipótese se concretiza quando o contribuinte mantiver no passivo, intencionalmente ou não, obrigações que não sejam comprovadas com documentação hábil e idônea, conforme disposto nos termos de autuação.



Cabe, aqui, fazer menção aos ensinamentos de Antônio da Silva Cabral, na obra "Processo Administrativo Fiscal", acerca do assunto, lecionando que:

*"É princípio assente em Processo que a petição inicial delimita o âmbito da discussão. No processo fiscal, o âmbito do litígio está ligado à impugnação, pois é esta que inicia o procedimento litigioso. Por conseguinte, se o impugnante não ataca determinada parte do lançamento é porque concordou com a exigência. Seu direito de impugnar, portanto, ficou precluso no tocante à parte não impugnada". (grifei).*

Tal entendimento não é isolado, recebendo o tema o seguinte posicionamento de Alberto Xavier em "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense 2ª edição, fls. 315:

*"A garantia do duplo grau tem como corolário a necessidade de "prequestionamento", de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância não podem pronunciar-se sobre "novas questões" não aduzidas pelo impugnante ou não conhecidas na decisão de primeira instância, dada a imutabilidade do objeto do processo".(grifei).*

Por todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2004.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA

