



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC

Sessão de 11 de maio de 1983

ACORDÃO Nº 101-74.358

Recurso nº - 85.272 - IRPJ - EX: DE 1981

Recorrente - A. RODRIGUES LIMITADA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE - (PE)

IRPJ - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DO PAGAMENTO DE DESPESAS - A simples falta de registro contábil do pagamento de despesas, sem prova de repercussão em outros fatos, não se confunde com omissão de receita para que se presuma a ocorrência desta.

OMISSÃO DE RECEITA - Arruina-se a base de cálculo do tributo, em que este se assenta, se, na determinação dela, se usar critério com suporte em dados aleatórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por A. RODRIGUES LIMITADA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões (DF), em 11 de maio de 1983

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 12 MAI 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Francisco de Assis Miranda, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Agostinho Serrano Filho, Fernando Cícero Velloso, Braz Januário Pinto e Raul Pimentel.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0480/011.444/81-54

RECURSO Nº: 85.272

ACÓRDÃO Nº: 101-74.358

RECORRENTE Nº: A. RODRIGUES LIMITADA

R E L A T Ó R I O

A. RODRIGUES LIMITADA., empresa hoteleira com exploração sob o nome fantasia MOTEL LEBLON, estabelecida em Prazeres, município de Jaboatão, Estado de Pernambuco, em grau de recurso tempestivo, se insurge contra a decisão do Delegado da Receita Federal em Recife que lhe deferiu, em parte, a petição impugnativa que opusera à cobrança do crédito tributário do exercício de 1981, cujos pormenores constam do Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 02/03, anexo ao Auto de Infração de fls. 06, ao qual se integra.

Na fase de recurso, o litígio fiscal se restringe ainda mais, por vir a empresa conformar-se, expressamente, com a penalidade que lhe foi aplicada por atraso superior a 180 dias na escrituração do livro Diário.

A questão tributária remanescente se capitula por omissão de receita caracterizada pela fiscalização como sendo resultante de: - (a) - falta de contabilização de pagamentos referentes a notas fiscais de serviços prestados por lavanderia em lavagem de roupas; - (b) - diferença entre a receita escriturada pela empresa e a estimada através de lavagem de toalhas de banho.

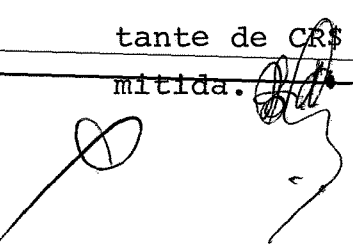
O ato singular recorrido reduziu de CR\$ 35.528,00 para CR\$ 27.016,00, o litígio estabelecido com a falta de contabi-

lização dos pagamentos por lavagem de roupa (item a retro), ao aceitar a justificativa da defesa de que o valor da nota fiscal de serviço nº 0027, série A, constante da duplicata nº 0027 (fls. 123) , de CR\$ 8.512,00, emitida pela Lavanderia Ideal Ltda. apresenta o pagamento registrado na conformidade da xerocópia da folha 27 do seu livro Caixa, oficializado (fls. 99), juntamente com a nota fiscal de prestação de serviço nº 0047, ou dup. nº 0044 (fls. 107 e 108). O resíduo de CR\$ 27.016,00 se compõe dos valores das notas fiscais de serviços nºs 0004, 0013 e 0024, todas da série A, emitidas pela Lavanderia Ideal Ltda. (fls. 17, 18 e 19).

A fiscalização levou em consideração o total de 14.339 toalhas de banho lavadas no período de outubro de 1980 a agosto de 1981. Dividiu aquele total por 11, número de meses do período, encontrando a média mensal de 1.304 unidades de toalhas de banho lavadas e, admitindo que, para cada diária de ocupação, é fornecido um par de toalhas de banho, dividiu a média mensal encontrada por 2, e assim dar o motel fiscalizado como tendo faturado, em média por mês, 652 diárias.

Na conformidade das folhas, referentes aos meses de junho de 1980 a dezembro de 1980, do livro de Registro dos Serviços Prestados, anexadas por xerox a fls. 20/26, havendo a autuada registrado, nesses sete meses do ano-base de 1980, como receita bruta, a importância de CR\$ 460.900,00, correspondente a 1.640 hospedagens, obteve-se para estas o valor médio de CR\$ 281,00 por diária.

Projetando-se pelos sete meses do ano de 1980 as 652 diárias médias mensais, obtidas em função da lavagem de toalhas de banho no período de outubro de 1980 a agosto de 1981, como resultado da multiplicação atinge-se a quantidade de 4.564 diárias que , segundo o procedimento fiscal deveriam constar dos registros da autuada em vez das 1.640 hospedagens. Há, assim, uma diferença de 2.924 diárias que a CR\$ 281,00 por unidade média redunda no montante de CR\$ 821.644,00, considerado, na autuação, como receita omitida.



A razão dos sete meses do ano de 1980 está no fato de haver a empresa iniciado as operações em junho de 1980.

Como resumo das contraditas opostas ao procedimento fiscal, diz a defesa que o total de CR\$ 27.016,00, correspondente às notas fiscais de serviços nº 004, 0013 e 0024, série A, da Lavanderia Ideal Ltda., foi pago diretamente por Antônio Rodrigues da Silva, sócio da recorrente, por lapso deixou ele de apresentá-las à escrituração, e, não se tratando de passivo fictício nem suprimento de caixa, o fato, de modo algum tipifica, qualquer presunção legal de omissão de receita, tanto mais, levando-se em consideração que, se, por um lado, se tratasse de receitas omitidas, por outro seriam despesas omitidas, com anulação de qualquer reflexo na apuração do resultado operacional.

Na sequência das contraditas aduz haver o fisco partido de premissa destituída de base legal, presumindo que a cada par de toalhas de banho lavadas deveria corresponder uma diária, cobrada, para assim quantificar, por arbitramento, o número de diárias de hospedagem e respectiva receita total. Essa hipótese, de clara a defesa, a lei não contempla e faz parte de um elenco de indícios igualmente prematurados, que vem sendo imputados à rede hoteleira de motéis, com o objetivo de estabelecer-se proporcionalidade das diárias com roupas lavadas de cama e banho - lençóis, fronhas e toalhas, ou sabonetes consumidos. Salienta, ainda, que, como divulgação do seu estabelecimento, situado a 22 quilômetros do centro de Recife, tornou-se para a recorrente uma necessidade o ferecer algumas diárias de cortesia ou cobrar preços modestos, como atrativos de clientela.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, RELATOR

Duas questões remanescem sob debate e embora consistam em fatos de natureza distinta, se desenvolveram sob a mesma rotulação: omissão de receita. Uma das questões se representa por pagamentos feitos, referentes a notas fiscais de serviços prestados por lavanderia, mas não contabilizados; outra, por desproporcionalidade entre o valor fixado, mediante quantidade de toalhas de banho lavadas em determinado período, e o valor da receita escriturada, de cujo confronto resultou diferença submetida à incidência tributária.

Para capitular-se, como omissão de receita, uma despesa, só porque ela não teve o correspondente pagamento contabilizado, afigura-se, em princípio, um forçamento na igualação de conceitos opostos, sem a presença de outros pormenores.

Originariamente, despesa se conceitua por um pagamento, contrariamente à receita que tem por substrato a noção de um recebimento. Aquela guarda a idéia de uma saída de valor, esta, a de uma entrada.

Não se tratando de deslocamento do registro contábil do pagamento das despesas para outra data, a fim de encobrir-se saldo credor de caixa ou passivo fictício, uma vez que a acusação fiscal não se fez nesse sentido e se vê das notas fiscais de fls. 17, 18 e 19, que consignam como condições de pagamento a expressão "contra apresentação", cuida-se de pagamento a vista, não prevalecendo o procedimento tributário.

Se fossem despesas para pagamento a prazo da obrigação correspondente e a falta de contabilização do pagamento se referisse apenas à liquidação da obrigação, porque as despesas já tivessem sido debitadas, quando da aceitação do respectivo título inerente

te à obrigação (duplicata ou outro semelhante), aí, sim, conceber-se-ia que o pagamento se fizera com receitas omitidas. A colocação de ser obrigação para pagamento a prazo, e haver ocorrido as circunstâncias assim hipotetizadas, não foi, igualmente, objeto da acusação fiscal.

São despesas com lavagem de roupas de serventia necessária à prestação dos serviços de hospedagem. Seus efeitos se exaurem dentro do próprio estabelecimento hoteleiro, na prestação daqueles serviços.

Tampouco se tratando de despesas com aquisição de bens de revenda para que a falta de contabilização do pagamento delas ensejasse a compreensão de haver recebimento de receita de vendas apurada fora dos registros contábeis, não se pode agasalhar o cometimento fiscal.

Poder-se-ia ainda atacar-se com a questão de suprimentos, em face de haver a defesa dito que as importâncias das notas fiscais de serviços nºs 0004, 0013 e 0024, série A, da Lavanderia Ideal Ltda. foram pagas pelo sócio Antônio Rodrigues da Silva com recursos próprios. Seriam, então, suprimentos com recursos cuja origem e efetividade da entrega deveriam ser perquiridas, para, no caso de não serem comprovadas, tributá-los como lucros desviados da incidência do imposto devido pela pessoa jurídica. Ainda assim a medida não teria estabilidade, dado que a tributação, sob a hipótese de suprimento, já ocorrera de forma indireta, por não haver a empresa deduzido a despesa, quando da apuração do resultado exercício, em face de tê-la deixado de contabilizar.

A questão de relevante importância, no deslinde da controvérsia fiscal articulada nos autos, está na forma como se de terminou a omissão de receita, ao ter a fiscalização partido de uma condição colhida da quantidade de toalhas de banho lavadas.

~~A condição é certa porque parte de um elemento co-~~
nhecido, a quantidade de toalhas de banho lavadas, mas os meios

utilizados, como prova presuntiva, se deparam inseguros, para que, a través de indícios irretorquíveis, se possa chegar à certeza de um fato desconhecido, a omissão de receita, precisando-a e avaliando-lhe a extensão.

Os indícios, conquanto não constituam prova das melhores qualidades, têm sido, inúmeras vezes aceito para comprovar fatos ou causas de difícil provação, como é, por exemplo, o caso de sonegação de receitas.

Imune de dúvida de que, no universo das causas jurídicas, há fatos que somente se provam por indícios, ou por circunstâncias e, até mesmo, por suposições equivalentes, de tal modo ~~veementemente~~ ^{veemente} que formam inabalável presunção a respeito da causa que se pretenda demonstrar. Entretanto, para que os indícios, ou circunstâncias ou suposições equivalentes, não aniquilem no nascedouro a presunção, é necessário que o fato seja exatificado em prova segura, inatacável na estruturação da causa jurídica. O fato precisa ter, pois, existência demonstrada por prova certa para dele surgir o di reito e aplicar-se-lhe a lei. A verdade do fato e o conhecimento da lei são, em realidade, os pressupostos básicos do direito.

Nem sempre, porém a prova acerca de determinado fato reflete a verdade absoluta, objetiva. Quando isso ocorre, deve, pelo menos, refletir-lhe a certeza, que é um estado subjetivo de convicção.

É claro que, na formação desse estado subjetivo de convicção, operam os sentidos, a consciência e a razão ~~oferecendo~~ ^{oferecendo}, pelos instrumentos da observação aplicada à intuição indutiva e dedutiva, a certeza da prova ~~como~~ ^{como} o fato ocorreu.

Não se olvide que a eficácia prática do direito de pende sempre da prova dos fatos que lhe servem de base. Às vezes, como são fatos de difícil demonstração, a lei, em certas hipóteses, ~~facilita a prova, estabelecendo presunções, que não são arbitrárias,~~ mas correspondem ao que ordinariamente acontece, ou deixa a cargo da parte a demonstração da prova precisa a respeito do fato alegado.

Em qualquer dessas hipóteses, a fonte da prova está na indução que parte de um fato conhecido, na espécie dos autos, da lavagem das toalhas de banho, em busca de outro fato desconhecido. Os efeitos do fato conhecido, em seus aspectos e circunstâncias, oferecem indícios de outro fato, deixando-os, porém, sob luz bruxuleante, sem expô-los claramente. A razão toma, então, esses indícios e, para esclarecê-los em torno deles elabora conjeturas, faz perquisições, estabelece opiniões, tira conclusões e assim se formam as presunções. Estas, todavia, não podem ser fugazes à certeza do fato, para não ver, aquele que delas se serve, desmoronar-se todo o arcabouço da causa perseguida. Os indícios e as presunções têm, por conseguinte de ser veementíssimos para afastar em definitivo as possibilidades contrárias.

A presunção consiste, pois, na conclusão que se tira de um fato conhecido para fazer prova da existência de outro desconhecido. Ela pode ser absoluta, isto é, "iuris et de iure", quando a lei extrai uma consequência contra a qual não pode haver prova em contrário, ou relativa, "iuris tantum", quando a prova em contrário se admite.

Não padece dúvida que o fisco aceita, até prova em contrário, a palavra do sujeito passivo na declaração de rendimentos prestada sob expressão da verdade. Nessa prova contrária, é certo incluírem-se os indícios e as presunções veementes, pois tanto uns e outras são provas, as quais podem ser colhidas através de informações posteriores do próprio sujeito passivo ou de terceiros.

O sujeito passivo pode, no entanto, ser omissor, reticente ou mendaz quanto ao valor ou preço dos bens, serviços, direitos ou negócios jurídicos, e nesses casos a autoridade tributária está autorizada a desprezar os dados da declaração de rendimentos e arbitrar o valor ou preço mediante elementos idôneos de que dispuser. O procedimento tributário há de ser racional, lógico e motivado. A racionalidade e a característica lógica do procedimento ficam mais bem evidenciadas quando não ocorrem absurdos e os dados, principalmente os colhidos de prova indiciária ou presuntiva, são de tal ordem convincentes em sua positividade, que não há

como admiti-los aleatórios, ou vulneráveis por contra-razões do sujeito passivo. É de compreender-se, portanto, que seja qual for a natureza ou qualidade da prova, indiciária, presuntiva e sobretudo documental, os dados que dela se busquem, para serem positivos independerão das incertezas de circunstâncias aleatórias.

Tais princípios têm pleno cabimento no problema tributário de que o presente julgamento se ocupa.

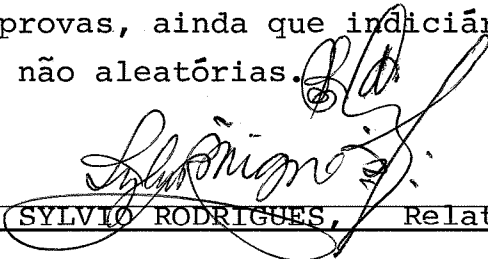
A fiscalização suspeitou que a empresa praticara omissão de receita e a fim de apurar o valor omitido, tomou, por ponto de partida, a quantidade de toalhas de banho lavadas em onze meses, no período de outubro de 1980 a agosto de 1981, calculando a média aritmética mensal das unidades lavadas. Procedeu, então, à projeção de tal média para os meses de junho de 1980 a dezembro de 1980, como se houvesse sempre, em qualquer ocasião, regularidade na frequência de igual número de hóspedes, observado naqueles onze meses do período de referência e apurado em função das mencionadas roupas lavadas. Considerou, ainda, que a cada duas toalhas de banho lavadas correspondia uma diária, vindo estabelecer, através dessa divisão, o valor médio da diária, o qual multiplicou pelo número de hóspedes, que deduziu ser sempre constante, para afinal calcular um total de receita e do seu cotejo com o valor escriturado acusar omissão de receita.

Com a expressão verbal do raciocínio dedutivo seguido pelo procedimento fiscal formou-se, apenas, uma propositura e não exatidão de omissão de receita, pois, para que esta se positivasse, seria necessário que fosse consistente a premissa de duas toalhas de banho lavadas corresponder a uma diária e que o número de hospedagem, verificado num período, continuasse constante em qualquer época, mesmo fora do período de referência, para ter, então, aquela premissa base em fato concreto, sólido, e não aleatório, de modo a poder-se configurar, no silogismo assim criado, perfeita identidade entre os antecedentes e o conseqüente.

Ainda mais, para documentar que a cada uso de duas toalhas equivaleria uma diária, deveria a fiscalização ter visita

do cada cômodo e tomado por termo declarações de pessoa influente na administração da empresa, de preferência dirigente, no sentido de confirmar a citada equivalência, afim de poder-se sustentá-la como comprovação positiva. Tudo faz afigurar que apenas se manusearam notas fiscais de lavagens de toalhas de banho, emitidas pela Lavanderia Ideal Ltda., sem adoção de outras cautelas necessárias ao fortalecimento da ação fiscal, embora não se questione a convicção dos autuantes e do julgador singular, de que ocorreu omissão de receita, porquanto o que não dá segurança para confirmá-la são os meios utilizados quanto à apuração havida por diferença de receita. Seria preferível que o procedimento fiscal se servisse desses meios utilizados para complementarmente demonstrar discrepâncias outras, como, por exemplo, entre depósitos bancários, ou investimentos patrimoniais, que porventura existissem sem uma razão plausível, e a receita escriturada, de modo a que se pudesse bem aferir a receita omitida. Se, por acaso, se positivassem discrepâncias, sem qualquer justificativa, na forma como ora se sugere por hipótese exemplificativa, aquela prova indiciária ou presuntiva, a respeito da divergência entre a disparidade da quantidade de toalhas lavadas e as diárias registradas, seria um ótimo elemento reforçativo, não para tributar-se omissão de receita na maneira como se pretende nos autos, mas a que resultasse desse outro cotejo, isto é, entre a receita escriturada e o fato de qualquer das hipóteses que se viesse a tomar por base de comparação (depósito bancário, investimento ou outro que se notasse no curso da fiscalização), desde que o valor excedente não recebesse prova plena e definitiva enquanto à origem dos recursos que lhe deram cobertura.

Ante o exposto, o relator vota pelo provimento do recurso, sem prejuízo de, em nova ação fiscal, quanto ao mesmo exercício, demonstrar-se a ocorrência de omissão de receita, mediante emprego de provas, ainda que indiciárias ou presuntivas, firmes, sólidas e não aleatórias.


SYLVIO RODRIGUES, Relator.