



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ASP/

Sessão de 22 outubro de 19 84

ACORDÃO Nº 101-75.460

Recurso nº - 88.511 - IRPJ - EXS: DE 1977 a 1981

Recorrente - SERRA LINDA MOTEL LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NITERÓI - (RJ)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - A omissão de receita, baseada em certos indícios de escrituração, há de repousar, comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista de indução, para tomar-se a esmo, sem conta nem medida exata, fatos escolhidos ao sabor de uma preocupação em fixá-la através da heterogeneidade de elementos cambiantes, inseríveis à segurança dos meios de comparação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERRA LINDA MOTEL LTDA.:

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

Sala das Sessões (DF) 22 de outubro de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 25 OUT 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO
DE ASSIS MIRANDA, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO, AGOSTI-
NHO SERRANO FILHO, JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, RAUL
PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0730-007.587/81-72

RECURSO Nº: 88.511

ACÓRDÃO Nº: 101-75.460

RECORRENTE Nº: SERRA LINDA MOTEL LTDA.

R E L A T Ó R I O

SERRA LINDA MOTEL LIMITADA, empresa estabelecida no município de São Gonçalo, Estado do Rio de Janeiro, em consequência de ação fiscal, encontrou-se capitulada no Auto de Infração de fls. 01/05, lavrado sob o fundamento de haver praticado, nos exercícios de 1977 a 1981, omissão de receita avaliada em função de lençóis lavados.

No início da peça de autuação se consigna que se apuraram indícios de omissão de receita pela existência de saldos credores de caixa e suprimentos não comprovados de caixa e bancos e no final da aludida peça se assinala que tais indícios se desprezaram, em virtude de haver-se adotado o critério de apurar-se a omissão de receita mediante o confronto, efetuado em cada um dos meses dos anos-base de 1976 a 1980, entre a quantidade de lençóis lavados e a quantidade de diárias registradas, a fim de evitar-se cumulatividade de de tributação.

Consoante anexo de fls. 02/04, que integra a peça vertibular, a fiscalização considerou, como diárias apuradas 75% dos lençóis lavados, cujo levantamento se fez em notas fiscais de serviços emitidas por empresa de lavanderia, com o objetivo de conceder-se uma redução de 25%, a título de margem de tolerância, para consumo diverso, tendo sido considerado que cada lençol lavado equivaleria a uma diária cobrada.

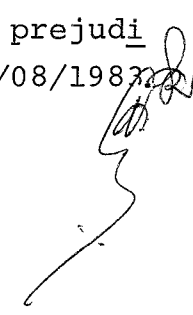
Acórdão nº 101-75.460

A petição impugnativa, com que a autuada se insurgiu contra a cobrança do crédito tributário inscrito no Auto de Infração, recebeu deferimento parcial do Delegado da Receita Federal em Niterói, quando admitiu reduzir-se a base de cálculo em mais 10% para atender a desgaste na roupa utilizada no serviço de cama dos apartamentos.

Aproveita a empresa do grau de recurso, articulando-o na conformidade de petição de fls. 188/200, tempestivamente apresentada, para expor que a tributação, sob o fundamento de que a diferença entre a quantidade de lençóis lavados e as diárias registradas representa omissão de receita, não passa de presunção arbitrária, sem amparo em lei, não podendo nem cabendo ao agente do fisco arbitrar a receita com base em lavagens de roupa de cama, por ser um critério personalíssimo, falho e impreciso. Em continuação, aduz que os únicos indícios, em que a legislação tributária de regência autoriza o fisco a presumir receita omitida, são os artigos 180 e 181 do RIR/80, quando se apurar saldo credor de caixa, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e de suprimentos de caixa, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. Cita jurisprudência administrativa firmada por este Conselho de Contribuintes, em não aceitar a presunção de omissão de receita com base em roupa lavada de cama. Diz tratar-se de um critério defeituoso e passível de manuseio exclusivo de quem faça os cálculos, e mesmo que fosse legal o levantamento de receita omitida com base na lavagem de lençóis, jamais levaria à certeza da infração pretendida, porque, ao contrário, a imprecisão, a incerteza e a dúvida são inerentes a esse tipo de levantamento.

A apreciação do recurso "ex officio", ao qual se refere a Resolução nº 101-01.735 desta Câmara (fls. 142), ficou prejudicada com o advento da Instrução Normativa SRF nº 093, de 23/08/1983.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Acusou-se a empresa de haver cometido omissão de receita e esta se determinou em função de interposta condição colhida através da quantidade de lençóis lavados no período submetido à ação fiscal.

A condição é certa, porque parte de um elemento conhecido, a quantidade de lençóis lavados, mas os meios utilizados, como prova presuntiva, se deparam inseguros, para que, através 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 veementes que formam inabalável presunção a respeito da causa que se pretende 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 direito 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.



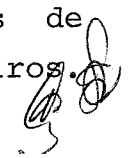
Acórdão nº 101-75.460

É claro que, na formação desse estado subjetivo de convicção, operam os sentidos, a consciência e a razão oferecendo, pelos instrumentos da observação aplicada ao raciocínio indutivo e dedutivo, a certeza da prova a respeito da maneira como o fato ocorreu.

Não se olvide que a eficácia prática do direito depende 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 de lençóis, em busca de outro 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, tais indícios e, para esclarecê-los, em torno deles elabora conjecturas, faz perquirições, 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 provar-se a existência de outro fato 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, ou seja, "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.



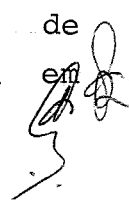
Acórdão nº 101-75.460

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 independem das incertezas de circunstâncias aleatórias.

Tais princípios têm pleno cabimento no problema tributário de que o presente julgamento se ocupa. A fiscalização pressupõe que a recorrente praticara omissão de receita e, dando curso às suas suspeitas para apurar o quantitativo omitido, tomou, por ponto de partida, a quantidade de lençóis lavados no mesmo período sobre o qual a ação fiscal se exerceu e considerando que cada lavagem de um lençol correspondia a uma diária, multiplicou a quantidade dos lençóis lavados pelo valor médio da diária, vindo encontrar um montante superior ao total da receita escriturada e assim reputar o excedente, valor de receita omitida. Sobre a quantidade de lençóis lavados a autuação admitiu uma redução de 25%, a título de margem de tolerância, e no julgamento da petição impugnativa se veio a conceder outra redução, esta de 10% sobre a base de cálculo do imposto, como desgaste das roupas utilizadas no serviço de cama dos apartamentos.

O raciocínio seguido pelo fisco se revela compreensível, mas para admiti-lo como correto na demonstração da omissão de receita, seria necessário que fosse firme, indestrutível, a premissa de ser uma diária igual a um lençol lavado.

O levantamento fiscal, consistente em fixar omissão de receita, há de repousar em dados concretos e objetivos, e nunca em



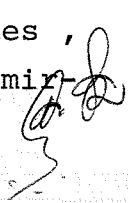
Acórdão nº 101-75.460

uma opção simplista de indução, num jogo de fatores escolhidos ao sabor de uma preocupação de determinar que a lavagem de um lençol e quivale a uma diária, pois assim como se disse um lençol, poder-se-ia dizer, de igual modo, que a lavagem de mais de um lençol corresponderia a uma diária e isto já aconteceu em outros casos, aqui julgados semelhantes aos da espécie em debates. O critério adotado, na hipótese, pelo procedimento fiscal, para fixar receita omitida, é frágil, minguido e precário. Tão precário que nem mesmo impressiona em relação ao índice de 25% concedido, a título de margem de tolerância, como redução nos cálculos da pretensa equivalência de lavagem de lençóis e diárias de hospedagens, por não se subestruturarem lei, e, se em vez daquele índice, outro tivesse sido admitido, o efeito igualmente se despojaria de consistência jurídica.

Com a expressão verbal do raciocínio dedutivo exposto pelo fisco, formou-se, apenas, uma propositura e não exatidão de omissão de receita, pois, para que esta se quantificasse sem qualquer restrição, a premissa, que estabelece a equivalência da lavagem de um lençol a uma diária, deveria ter base em fato concreto, sólido e não aleatório, de modo a poder configurar-se, no silogismo assim criado, uma perfeita ligação dos antecedentes ao conseqüente, embora não se questione a convicção do autuante e do julgador singular de que ocorreu omissão de receita, porquanto, o que não dá segurança para confirmá-la, são os meios utilizados no confronto estabelecido e se terem como receitas omitidas as diferenças indicadas.

A atividade administrativa do lançamento constitui uma função vinculada e essencial à realização da incidência do tributo, mas há de ser exercida nos limites dos textos legais, uma vez que se insculpe, no princípio basilar da Constituição Federal, a vedação de instituir-se ou aumentar-se imposto sem a existência de lei que o permita e insculpido tal princípio também se acha no artigo 97 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966).

Nesta associação de idéias, não há como se sustentar o arbitramento da receita promovido pelo fisco com base em lavagem de roupa, ou até mesmo que fosse com base em consumo de sabonetes, como também se costuma fazer, pois semelhante critério de presumir

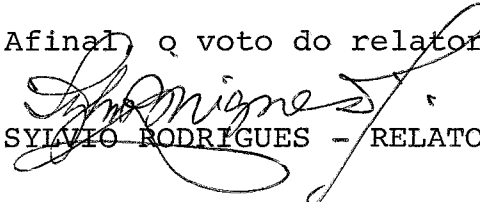


-se omissão de receita é subjetivo e vulnerável por falta de amparo em lei, porque se desrespeita o princípio da legalidade tributária, necessária a tornar o direito operante e a elevar a atividade administrativa do lançamento à condição fundamental de sustentar-se a tributação.

Seria preferível que o procedimento fiscal se servisse desses meios comparativos, uma vez que não se cercou de cautelas, para complementarmente demonstrar discrepâncias outras, por exemplo, entre depósitos bancários ou investimentos patrimoniais, que porventura existissem sem uma razão plausível, e a receita escriturada, capaz de, por essa forma, poder-se bem aferir a receita omitida. Se acaso se positivassem discrepâncias, sem qualquer justificativa, na forma como se sugere por hipótese exemplificativa, aquela prova indiciária ou presuntiva, a respeito da disparidade entre a quantidade de lençóis lavados e as diárias registradas, seria um ótimo elemento reforçativo, não para se tributar 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 comparativa (depósito bancário, investimentos ou outro que se notasse no curso da fiscalização), desde que o valor excedente não recebesse prova plena e definitiva quanto à origem dos recursos que lhe dessem cobertura.

Se a autoridade competente achar oportuno proceder-se à nova ação fiscal, quanto aos exercícios examinados, poderá servir-se das disposições do art. 642, § 2º, do RIR/80, desde que o faça dentro de prazo útil, enquanto flui o lapso do tempo decadencial.

Afinal, o voto do relator é pelo provimento do recurso.


SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

