



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SGC

Sessão de 16 de janeiro de 1984

ACORDÃO Nº 101-74.943

Recurso nº - 87.689 - IRPJ - EXS.DE 1978 A 1981

Recorrente - HOTEL E BAR PRAIA DAS FLEXAS LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NITERÓI - RJ

IRPJ . FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DO PAGAMENTO DE DESPESA - A falta de contabilização de despesas, sem prova de repercutir-se em outros fatos, não é, por si só, suscetível de presumir-se omissão de receita, pois, se de um lado, se admite que o pagamento delas se fez com recursos não transitados por caixa, de outro lado, há igual valor que se deixou de deduzir do resultado operacional, o que anula a presunção quantificada no mesmo valor.

OMISSÃO DE RECEITA - A presunção de que ocorreu omissão de receita há de ser quantificada mediante critério sólido, invulnerável, não com base em dados aleatórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOTEL E BAR PRAIA DAS FLEXAS LTDA.:

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 16 de janeiro de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNANDES - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE 19 JAN 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, AGOSTINHO SERRANO FILHO, BRAZ JANUÁRIO PINTO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0730/052.591/81-02

RECURSO Nº: 87.689

ACÓRDÃO Nº: 101-74.943

RECORRENTE Nº: HOTEL E BAR PRAIA DAS FLEXAS LIMITADA

R E L A T Ó R I O

HOTEL E BAR PRAIA DAS FLEXAS LIMITADA, empresa estabelecida em Niterói, Estado do Rio de Janeiro, recorre, tempestivamente, do ato do Delegado da Receita Federal naquela cidade que lhe deferiu, em parte, a petição impugnativa com que se insurgira, parcialmente, contra a ação fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 79/80, lavrado quanto aos exercícios de 1978 a 1981.

O recurso hierárquico, interposto de ofício ao Superintendente Regional da Receita Federal da 7a. Região Fiscal, perdeu eficácia em virtude da superveniente Instrução Normativa do SRF nº 093, de 23.08.1983 que atualizou o limite de alçada em outros valores.

A parte do crédito tributário não litigiosa se acha paga pelas guias DARF's por xerox a fls. 149/150.

A questão tributária remanescente se capitula por omissão de receita como sendo proveniente de:- (a) - falta de contabilização de pagamento de despesas referentes a notas fiscais de serviços prestados em lavagens de roupas (notas fiscais de serviço nºs. 555 e 578 da Lavanderia Industrial Neve Limitada - fls. 48/49); - (b) - diferença entre a receita escriturada e a estimada através de lençóis lavados.

A respeito do item "b" retro, a acusação fiscal indica,

Acórdão nº 101-74.943

com base nos quadros demonstrativos I e II (fls. 71/78), que as receitas omitidas foram apuradas mediante comparação entre a quantidade de lençóis lavados e a quantidade de diárias registradas, mês-a-mês, em cada um dos anos de 1977 a 1980, tendo sido concedida uma redução de 25%, a título de margem de tolerância, para consumo diverso, sobre o excesso da quantidade de lençóis lavados em relação ao número de hospedagens registradas. Semelhante excesso foi multiplicado pelo valor da diária média, tendo sido levado em conta que a cada lençol lavado equivaleria a uma diária. Tal proporção foi modificada pelo ato recorrido que passou a estabelecer a relação de dois lençóis lavados para uma diária.

Como resumo das contraditas opostas ao procedimento fiscal, diz a defesa que a falta de contabilização do valor da despesa por prestação de serviços de lavanderia decorre de mero esquecimento, tanto mais, por se tratar de despesa dedutível não aproveitada pela empresa, só a esta prejudicou, não causando nenhum prejuízo ao erário. Acrescenta que, a prevalecer a tese fiscal, a empresa seria duplamente tributada: a primeira por tê-las deixando de escriturar influu, positivamente, no resultado do exercício e a segunda porque a autuação as considerou novamente como parcela de lucro, como se tratasse de omissão de receita.

Na sequência das contraditas aduz haver o fisco partido de premissa destituída de base legal, presumindo, a princípio, que a cada lençol lavado deveria corresponder uma diária e, depois, na proporção de dois lençóis para uma diária, para assim quantificar, por arbitramento, o número de diárias de hospedagem e respectiva receita total. Essa hipótese, declara a defesa, a lei não contempla e faz parte de um elenco de indícios prematuros, imprecisos e falhos, com o objetivo de estabelecer-se proporcionalidade das diárias com roupas lavadas.

Em sua crítica ao procedimento fiscal de presumir omissão de receita com base em roupa lavada, a defesa comenta o fato de haver o autuante se expressado de que se tratava de um levantamento extracontábil padronizado para todas as empresas do ramo hotelaria e salienta ser isso suficiente para demonstrar fragilidade da base,

Acórdão nº 101-74.943

por se apoiar em critérios internos de arbitrar-se receita extra—
contabilmente, sem considerar as peculiaridades de cada uma, como
se todas fossem iguais. Pondera haver fatores mensuráveis a levar—
-se em conta, entre os quais salienta o número de empregados e sô—
cios que trabalham, descansam e dormem no hotel e que também usam
lençóis que são lavados, pelo menos, uma vez por semana, trazendo à
colação doze declarações de empregados (fls. 96/107), com o objeti—
vo de justificar que eles residem no local de trabalho e usam rou—
pas de cama fornecidas e lavadas pelo empregador.

É o relatório.

Acórdão nº 101-74.943

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 referentes a notas fiscais de serviços prestados por lavanderia, mas não contabilizados; outra, por desproporcionalidade entre o valor fixado mediante quantidade de lençóis lavados no período submetido à ação fiscal e o valor da receita escriturada no mesmo período, de cujo confronto resultou a diferença, tida por omissão de receita, que se sujeitou 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 o postos, 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. 48 e 49, que consignam como condições de pagamento a expressão "contra apresentação", é de compreender cuidar-se de pagamento a vista e não será porque apenas se deixou de contabilizá-lo que se deve tê-lo por omissão de receita, sem outras indagações.

Se fossem despesas para pagamento a prazo da obrigação correspondente e a falta de contabilização do pagamento se referísse apenas a liquidação da obrigação, porque as despesas já tivessem sido debitadas, quando da aceitação do respectivo título inerente à obrigação (duplicata ou outro semelhante), aí, sim, conceber-se-ia que o pagamento se fizera com receitas omitidas. A colo-

Acórdão nº 101-74.943

cação de ser obrigação para pagamento a prazo, e haver ocorrido as circunstâncias há pouco referidas, não foram, 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.

Nem 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 procedimento fiscal tal como ele se apresenta, pois até mesmo nesta hipótese de bens de revenda, a presunção de receita omitida, avaliada com base no pagamento do preço de aquisição não contabilizado, não representaria lucro líquido, porque haveria custos a compensar, sendo, aí, a medida aconselhável a adoção do arbitramento do lucro.

Ora, se na espécie dos autos, se quantificou a presunção da receita omitida exatamente no valor do pagamento das despesas não contabilizadas, para se admitir que elas se liquidaram com recursos extracaixa, ainda assim a medida fiscal adotada não se afigura estabilizada, dado que a tributação ocorreu de forma indireta, por não haver a empresa deduzido as despesas, quando da apuração do resultado do exercício, em face de tê-las deixado de contabilizar.

Maior significação para o deslinde do litígio se apresenta a outra questão atinente à omissão de receita estimada mediante a quantidade de lençóis lavados.

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 indi-

Acórdão nº 101-74.943

cios 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 vehementes 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.

É claro que, na formação desse estado subjetivo de convicção, operam os sentidos, a consciência e a razão oferecendo, pelos instrumentos da observação aplicada à intuição indutiva e dedutiva, a certeza da prova 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 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 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.

O sujeito passivo pode, no entanto, ser omissivo, 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, document-

Acórdão nº 101-74.943

tal, 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. 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. No julgamento da petição impugnativa, a proporção se modificou para que a cada dois lençóis lavados se igualasse o valor de uma diária.

O raciocínio seguido pelo fisco se revela compreensível, mas para admiti-lo correto na demonstração da omissão de receita, seria necessário que fosse firme, indestrutível, a premissa de equivaler uma diária a dois lençóis lavados.

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 dois lençóis 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 consequente, 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.

Acórdão nº 101-74.943

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 também se acha no art. 97 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

Nesta ordem de idéias, não há como se sustentar o arbitramento de 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.

Seria preferível que o procedimento fiscal se servisse desses meios comparativos utilizados, 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 que lhe dessem cobertura.

Se a autoridade competente achar convinável 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 fluir o lapso do tempo decadencial.

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

y.v.

quanto aos valores das duas questões que remanesceram em litigio.

Sylvio Rodrigues
SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.