



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF.

Sessão de 10...de...novembro de 19 83.

ACORDÃO Nº 105-0.538.

Recurso nº 87.589 - IRPJ - EXS: DE 1977 A 1981

Recorrente HOTEL GANTUÁ LTDA.

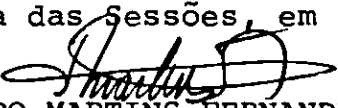
Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM NITERÓI - RJ

OMISSÃO DE RECEITAS - Prestação de serviços -
A omissão de receitas, com base em indícios,
deve ser sólida e inequivocamente demonstrada
pela fiscalização, a quem incumbe o ônus des
sa prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
 recurso interposto por HOTEL GANTUÁ LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conse-
 lho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao
 recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presen-
 te julgado.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1983


 PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


 LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NA
 CIONAL

SESSÃO DE: 10 NOV 1983

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei-
 ros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel
 Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimen-
 to, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0730/054.027/81-43

RECURSO Nº: 87.589
ACÓRDÃO Nº: 105-0.538
RECORRENTE Nº: HOTEL GANTUÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

HOTEL GANTUÁ LTDA., contribuinte domiciliado em Niterói, recorre a este Conselho (fls. 91/98), da decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade (fls. 85/86).

Na decisão supra, aludida autoridade deferiu parcialmente a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 61/69), mantendo porém, o lançamento contestado (fls. 56/57), na parte em que, nos exercícios de 1977 a 1981, períodos-base de 1976 e 1980, tributou omissão de receitas de serviços apurada com base na quantidade de lençóis lavados em confronto com as diárias escrituradas na relação 1/1, com margem de tolerância de 25% (fls. 32/44), mas alterando a relação para uma diária/dois lençóis, sob a seguinte fundamentação:

"CONSIDERANDO que em diligência determinada por esta Chefia ficou apurado que o estabelecimento hoteleiro utiliza nas camas de seus quartos apenas dois lençóis, sendo um lençol, de cor única, envolvendo o colchão e outro lençol estampado, mas que também é usado e lavado;

CONSIDERANDO que em decorrência desse reajustamento o tributo suplementar devido para os exercícios de 1977 a 1981, anos-base de 1976 a 1980, foi reduzido para Cr\$ 70.670,00, face à mudança de critério conforme discriminação de fls. 83; *OH*

CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta, inclusive as informações das Divisões de Fiscalização e Tributação que aprovo."

A diligência a que se refere o decisório foi determinada com base no seguinte parecer da Divisão de Tributação (fls. 77):

"4. Contudo, diante de determinadas alegações trazidas com a Impugnação e para que se proporcione à Autuada a mais ampla oportunidade de defesa e ao Julgador uma melhor apreciação da prova, entendemos que se impõe a realização de diligência junto àquele estabelecimento para a verificação da exata quantidade de lençóis que guarnece a cama dos aposentos.

5. Quanto a uma possível diligência para se comprovar a alegada não discriminação das colchas nas notas-fiscais de remessa para a lavanderia, englobadas como lençóis, mesmo que provada a afirmação, não se poderia estabelecer com exatidão, ou mesmo em níveis confiáveis, o percentual de cada uma das peças no total remetido. Da mesma forma nos afigura a quantificação dos lençóis utilizados pelos empregados. Daí entendermos que as prováveis diferenças já estariam compreendidas na margem utilizada nos cálculos para correção de distorções no levantamento."

Efetuada essa diligência, o seu resultado se estampa no seguinte termo lavrado pelos seus autores (fls. 79):

"Nesta data, no endereço supra, onde nos encontramos no exercício de nossas funções de Fiscal de Tributos Federais, tendo em vista o despacho exarado no processo nº 0730/054.027/81-43, devendo ressaltar que esta é nossa segunda visita ao estabelecimento, visita esta em dia e hora diferentes, fomos atendido pela empregada Marli Ferreira - Carteira Profissional nº 79864, verificamos que a empresa acima epigrafada mantém nas camas de seus quartos um (01) lençol, de cor única, envolvendo o colchão e outro lençol estampado que fica dobrado em cima da cabeceira da cama. Nos foi declarado ainda que toda roupa de cama, inclusive o lençol que fica fora da cama é retirada assim que desocupa o quarto, para ser lavado."

O critério utilizado pelo autuante na apuração da omissão de receitas de serviços, está delineado na informação por 

Acórdão nº 105-0.538

ele prestada (fls. 75/76), ao contestar a impugnação apresentada pela contribuinte, a seguir transcrita:

"3. Com relação às razões de defesa da impugnante, relativas a "omissão de receita", contrapomos com os seguintes argumentos:

19) Não se trata de apuração baseada em puro arbítrio pessoal, como alega a impugnante. A falta de elementos concretos, a fiscalização procedeu a um levantamento extra-contábil, levando-se em conta uma uniformidade de entendimento, padronizado pela Divisão de Fiscalização da DRF em Niterói, para todos os "motéis e hotéis" mediante a comparação entre a "quantidade de lençóis" e a "quantidade de diárias cobradas", mensalmente, nos anos de 1976 a 1980. (fls. 35/44);

29) Com base em consenso entre os fiscais designados para o programa "motéis e hotéis", chegou-se à conclusão que o percentual de 25% como "margem de tolerância" era razoável, com vistas a corrigir possíveis distorções existentes no levantamento fiscal.

Esse percentual é aplicado sobre o excesso resultante do total dos "lençóis" em relação às "diárias";

39) Sobre o resultado assim obtido, aplica-se o valor da "diária-média", obtendo-se, finalmente, o valor da "receita omitida";

49) O referido levantamento fiscal teve por base que "a cada lençol lavado deve corresponder uma diária cobrada", premissa essa baseada, inclusive no que foi constatado pela fiscalização nos demais estabelecimentos congêneres;

59) O argumento de item 3 (fls. 64/67) da impugnação, ainda que possa vir a ser comprovado, não invalida, no nosso entender, a atuação fiscal, em face na constatação referida no item anterior;

69) Com referência ao aspecto legal da "omissão de receita", prevista no Art. 180 do RIR/80, é uma espécie do gênero "presunção", mas não a única. Com efeito, a "escrituração sem observância das leis comerciais e fiscais" pode levar também à presunção de "omissão de receita", face ao disposto nos Arts. 135 do RIR/75 e 157 do RIR/80." *dm*

Acórdão nº 105-0.538

A discriminação a que também se reporta o "decisum" integra a informação prestada pelo autuante após a realização da diligência, a seguir transcrita parcialmente (fls. 82/84):

"A parte litigiosa da lide se resumiu, portanto, na omissão de receita apurada através de lençóis lavados, em virtude do critério pré-estabelecido pela fiscalização de que cada lençol correspondia a uma diária, com reajuste de 25%.

Com relação a esta infração, a impugnante procura justificar de que a cada diária deve corresponder um número bem maior que o apurado pela repartição, ou seja, quatro lençóis para cada diária, soliciitando, finalmente, a avaliação contraditória, na forma do artigo 148 do CTN.

Após a contestação efetuada, decidiu o Sr. Delegado, à vista do parecer de fls. 77/78, indeferir o pedido de avaliação contraditória, mas determinando diligência na sede da empresa e aceitando o entendimento de que na percentagem de 25% já estariam compreendidas todas as distorções salientadas na impugnação.

Da diligência efetuada por ordem do Sr. Delegado da Receita Federal, resultou ficar apurado que realmente o estabelecimento hoteleiro utiliza nas camas de seu quartos dois lençóis somente, sendo um lençol, de cor única, envolvendo o colchão e outro lençol estampado, mas que também é usado e lavado.

Com tais elementos, o processo foi encaminhado ao Fiscal autuante para recalcular o montante da receita omitida e, em consequência, determinar a diferença de imposto que possa existir.

Face ao que ficou apurado e, como se vê dos quadros anexos às fls. 35/44, o montante da omissão de receita ficou reduzido aos seguintes valores:

Exercício	Ano-Base	Receita Omitida	Alíquota	Imposto Devido
1977	1976	43.570	30%	13.071
1978	1977	28.071	30%	8.421
1979	1978	58.582	30%	17.574
1980	1979	62.138	35%	21.748
1981	1980	28.160	35%	9.856
-	-	-	-	70.670



Acórdão nº 105-0.538

A parte litigiosa de valor originário de Cr\$ 579.444,00 - imposto relativo à omissão de receita por lavagem de lençóis - ficou reduzida para Cr\$ 70.670,00, face à mudança de critério.

Dessa forma, opinamos no sentido de que se dê provimento, em parte, à impugnação de fls. 61/69, relativamente aos exercícios de 1977 a 1981, anos-base de 1976 a 1980, exigindo-se o recolhimento do montante de Cr\$ 70.670,00, corrigido monetariamente e acrescido da multa lançada de 50%, prevista no artigo 728, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda."

Cientificada da decisão singular através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 87), recebida conforme A.R. datado de 25.04.83 (fls. 88), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 23.05.83 (fls. 89), no qual pede o cancelamento da exigência, alegando, em síntese: a) que a decisão recorrida entendeu que a cada dois lençóis lavados corresponderia uma diária; b) que esse critério encontra óbices intransponíveis quanto à seriedade e à precisão dos cálculos; c) que o estabelecimento hoteleiro mantém três lençóis em cada apartamento, sendo dois diretamente na cama e um sobre a cadeira ou mesinha de cabeceira; d) que essa realidade encontra-se pelos autores da diligência na primeira visita; e) que, inconformados com a constatação, retornaram na véspera de Natal, dia inteiramente anormal no movimento de hóspedes, quando lavraram o termo de diligência; f) que a excepcionalidade do dia não pode, por amostragem, servir de base para a pretendida apuração, uma vez que foge à regra geral do cotidiano hoteleiro; g) que a empregada que atendeu aos autores da diligência fez referência expressa ao lençol que fica fora da cama; h) que se o autuante admite um lençol, e os autores da diligência descrevem dois, a par da existência de um terceiro por eles ignorado, não se pode atribuir seriedade ao critério de apuração de omissão de receitas com essa base de cálculo; i) que a imprecisão quanto ao número de lençóis utilizados robustece a afirmativa da inexatidão dos cálculos; j) que a metodologia empregada não encontra amparo legal, dado que não obedeceu a um critério técnico-científico na apuração da suposta omissão de receita; l) que a premissa de que a cada lençol

Acórdão nº 105-0.538

lavado corresponde uma diária também não encontra respaldo na lei, configurando meros indícios, insuficientes para levar à presunção de omissão de receitas; m) que a relação entre o indício e o fato a ser provado não pode se constituir em mera suposição, mas deve levar o julgador a se convencer de que determinado fato realmente existiu; n) que a mera discordância entre a receita declarada e o número de peças lavadas não proporciona ilação segura para caracterizar omissão de receitas; o) que os indícios são meios de prova indireta que não levam à inferência imediata entre causa e efeito; p) que a margem de tolerância admitida resultou de consenso dos fiscais e a razoabilidade do percentual aceito por estes não se ajusta à norma legal, ferindo o princípio da legalidade; q) que não foram considerados os lençóis usados pelos empregados e sócios que trabalham, descansam e dormem no hotel, bem como as cortezias oferecidas a clientes e autoridades; r) que também não foram considerados fatores imponderáveis como o excesso de poeira, temperatura, humidade, que influem para aumentar a quantidade de lençóis lavados; s) que a relação diárias recebidas/lençóis lavados é aleatória, imprecisa e ilógica para a pretendida apuração de omissão de receita; t) que, nesse sentido, os Acórdãos nºs 103-04.842 e 105-0.026, proferidos pelas egrégias Terceira e Quinta Câmaras deste Conselho, cujas ementas transcreve; u) que a quantidade de lençóis lavados, como fato conhecido, não foi suficiente para provar cabalmente ter havido omissão de receitas.

É o relatório. 

Acórdão nº 105-0.538

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra arrimo no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, cujo prazo foi cumprido pela recorrente.

Considera-se irrelevante o fato de todos os atos processuais da lavra da fiscalização ou da repartição fiscal se referirem ao nome da recorrente como "Hotel Gantuá Ltda.", enquanto que o contrato social, as declarações de rendimentos, o carimbo C.G.C. e todos os documentos emitidos por terceiros conterem o nome de "Motel Gantuá Ltda.", uma vez que, na impugnação e no recurso aquele foi o nome consignado e cada uma dessas peças está assinada por um sócio diferente.

No mérito, como a seguir se demonstrará, merece reforma o decisório de primeiro grau.

De acordo com os fatos sumariados no relatório, a recorrente foi autuada por omissão de receita apurada por índices, mediante confronto entre a quantidade de lençóis lavados e das diárias contabilizadas, inicialmente considerada a relação de um lençol e posteriormente alterada para dois lençóis para cada diária, tendo sido adotada uma margem de tolerância de 25%, ou seja, após calculadas diferenças entre as diárias registradas e as correspondentes aos lençóis lavados, somente 75% desse total foi considerado na apuração da receita omitida.

Analisando-se os autos, verifica-se que a fiscalização, após obter da recorrente uma relação mês a mês, do número de diárias e do valor unitário e total destas, elaborou quadro de demonstrativos anuais nos quais, também mensalmente, constam os seguintes dados: número de diárias registradas, quantidade de lençóis lavados, diferença entre diárias e lençóis lavados, 75% dessa diferença, diária média, receita omitida (fls. 31/44). *9/11*

Acórdão nº 105-0.538

Após a decisão recorrida, a quantidade de lençóis foi dividida por dois, para estabelecer a relação "dois lençóis lavados para cada diária", e o número de diárias assim encontrado foi diminuído do número de diárias informado pela recorrente; assim, obteve-se a diferença entre o número de diárias correspondente aos lençóis lavados e o número de diárias registrado pela recorrente; essa diferença foi multiplicada pela fração de 0,75%, com o que foi excluída a margem de tolerância de 25%; o número de diárias assim obtido foi multiplicado pela diária média mensal, do que resultou a presumida omissão mensal de receitas.

Contata-se que a fiscalização pretendeu, através do indício consistente na quantidade de lençóis lavados, adotada uma margem de tolerância estabelecida sem qualquer critério, e não explicada satisfatoriamente, estabelecer a presunção da receita auferida pela recorrente; deduzida desta a receita contabilizada, chegar-se-ia à receita omitida.

Consoante ensina a doutrina, a presunção é a inferência que se faz de um fato conhecido, para chegar-se a um fato desconhecido; ou a ilação que se tira de um fato provado para um fato probando ou que se quer provar.

Todavia, para chegar-se ao fato desconhecido representado pelo valor da receita omitida, através da quantidade de lençóis lavados seria necessário saber-se: 1) a quantidade de lençóis lavados; 2) o número de camas por apartamento; 3) a quantidade de lençóis utilizada em cada cama; 4) a quantidade, pelo menos aproximadamente, de lençóis que tem outras destinações, 5) se a diária é cobrada por ocupação de apartamento ou por ocupante; 6) o valor da diária.

No caso destes autos, sabe-se, com certeza, a quantidade de lençóis lavados e o valor unitário das diárias; e, por estimativa, a quantidade de lençóis utilizados em outras finalidades; pode-se até admitir que se saiba quantos lençóis são utilizados em cada cama; mas não há qualquer informação sobre a quantidade

Acórdão nº 105-0.538

de de camas nos apartamentos e se a diária é devida para cada ocupação de apartamento ou para cada ocupante.

A receita omitida, na hipótese, haveria de ser apurada mediante sucessivas relações indícios/presunções. Exemplificando: conhecidas as quantidades de lençóis lavados e usados em cada cama, saber-se-ia o número de ocupações das camas; sabendo-se a quantidade de camas por apartamento e que o valor da diária é cobrada por ocupação de apartamento ou por ocupante, chegar-se-ia à quantidade de diárias resultante; conhecidas a quantidade e o valor unitário das diárias, obter-se-ia o montante da receita presumidamente auferida; sabendo-se desta e do valor registrado como tal, ter-se-ia o importe da receita omitida.

A ora recorrente dá a entender nas peças impugnatórias e recursal, embora de forma não muito clara, que a quantidade de camas por apartamento é de duas e que a diária corresponde a cada ocupação do apartamento, chegando ao resultado de quatro lençóis lavados para cada diária, com o que praticamente inexistiria omissão de receita.

A fiscalização, também de forma não muito clara, parece entender que em cada apartamento há apenas uma cama, ou que a diária corresponde a cada ocupante, com o que chega ao resultado de dois lençóis lavados para cada diária.

Dada a natureza do estabelecimento explorado pela recorrente, ou seja, um motel, é razoável o entendimento de que existam duas camas por apartamento e que sejam usados dois lençóis em cada cama, o que levaria à conclusão de que a cada quatro lençóis lavados corresponde uma diária, com o que a omissão de receitas se resumiria aos exercícios de 1977 e 1979, respectivamente nos valores de Cr\$ 240,00 e de Cr\$ 1.446,00, montante inexpressivo para justificar, por indícios, a receita omitida.

Mas o levantamento fiscal padece também de consistência na medida em que, salvo no exercício de 1977, quando adotou

Acórdão nº 105-0.538

critério único porque em todos os meses a quantidade de lençóis lavados superou sempre o dobro das diárias registradas, nos demais exercícios foram sempre utilizados dois critérios: nos meses em que a situação era idêntica à do exercício de 1977 foi mantida a forma de apuração de omissão de receitas; nos meses em que a quantidade de lençóis lavados era inferior ao dobro da quantidade de diárias registradas, mantinha-se o número destas.

Ora se a fiscalização entendeu que a sistemática mais correta de apuração de receita auferida era a da relação dois lençóis lavados para cada diária, obrigatoriamente deveria ter adotado esse critério de maneira uniforme em todos os meses de cada ano. A forma adotada torna inconsistente o resultado assim apurado.

Por último sempre é relevante ter presente que, no lançamento "ex-officio" cabe à fiscalização a prova das infrações autuadas, e que, na tributação de receita omitida apurada com base em indícios, incumbe-lhe provar que os indícios utilizados são adequados à finalidade perseguida e que o resultado é consistente, ou seja, resiste a qualquer crítica.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. *me*

Brasília-DF., 10 de novembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR