



MINISTÉRIO DA FAZENDA

HP...

Sessão de 11 de maio de 1983.

ACORDÃO Nº 101-74-351

Recurso nº - 86.683 - IRPJ - EXS. 1979 a 1981

Recorrente - J.R.C. MOTÉIS E TURISMO LIMITADA - TAHITI MOTEL

Recorrido - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL, 7a. REGIÃO FISCAL,  
NO RIO DE JANEIRO

IRPJ-EXIGIBILIDADES FICTÍCIAS - OMISSÃO DE RECEITA - Denunciam omissão de receita as dívidas resgatadas, porém mantidas, no passivo do balanço, como se fossem obrigações a pagar.

OMISSÃO DE RECEITA - A base de cálculo do imposto, com suporte em omissão de receita, não se sustenta, se o critério usado em sua avaliação se amparar em circunstância aleatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J.R.C. MOTÉIS E TURISMO LIMITADA - TAHITI MOTEL.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as importâncias de Cr\$ 1.291.711,00 e Cr\$ 1.171.345,00, nos exercícios de 1980 e 1981, respectivamente, nos termos do voto do Relator.

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

AMADOR OLIVEIRA FERNANDEZ

PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 12 MAI 1983

VV.



REUNIAO DO CONSELHO

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

11/10/91



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0740-012.113/81-04

RECURSO Nº: - 86.683

ACÓRDÃO Nº: - 101-74.351

RECORRENTE Nº: - J.R.C. MOTÉIS E TURISMO LIMITADA - TAHITI MOTEL

### R E L A T Ó R I O

J.R.C. MOTÉIS E TURISMO LIMITADA, empresa com o nome fantasia TAHITI MOTEL, estabelecida na cidade de SERRA, Estado do Espírito Santo, ao encontrar-se envolvida no Auto de Infração de fls. 02/07 e no Termo Complementar ao Auto de Infração de fls. 32, este recebido através do AR de fls. 34, conformou-se, em parte, com as irregularidades fiscais de que foi acusada em haver praticado nos exercícios de 1979 a 1981, procedendo a recolhimento do crédito tributário de acordo com o xerox da guia DARF, a fls. 22, e, após interposição das petições impugnativas de fls. 23/29 e fls. 36/49, uma vez que lhe foi reaberto o prazo de defesa, em razão da lavratura da aquele Termo Complementar ao Auto de Infração, veio conformar-se com mais uma parte do crédito tributário, conforme petição a fls. 55 e recolhimento feito consoante xerox da guia DARF, a fls. 54, ficando a matéria litigiosa restrita aos fatos descritos como:

- a) - passivo fictício por figurar, no balanço do ano-base de 1978, dentro do montante de Cr\$... 267.502,00, da Conta Fornecedores, a parcela de Cr\$ 182.676,94 correspondentes a duplicatas, notas fiscais e faturas, relacionadas a fls. 05, que embora já tivesse sido paga antes do balanço só foram baixadas no ano de 1979;

Acórdão nº 101-74.351

- b) - omissão de receita avaliada, nos anos-base de 1979 e 1980, através do parâmetro de que a cada dois sabonetes oferecidos a um casal correspondia o valor médio de uma diária, tendo assim, a purado valor superior ao do resultante do número de hospedagens registradas;
- c) - valores debitados em despesas em vez de conta do ativo fixo.

O Delegado da Receita Federal em Vitória acolheu as contraditas da defesa, ao deferir a petição impugnativa, na parte da matéria litigiosa a que se reduzira o pleito nos três itens antes descritos, sob os fundamentos expostos na informação fiscal de fls.57/59, os quais, assim se sintetizando, afirma:

- que procede a alegação da defesa de que a existência de saldo de caixa em montante superior ao das duplicatas pagas e não baixadas, eliminava todo o pressuposto necessário para a existência de passivo fictício, visto que não se poderia falar, no caso, de pagamento de obrigações com receita omitida(caixa dois), porque a empresa possuía na conta Caixa o suficiente suporte para liquidá-las;
- que mesmo tendo a diligência reduzido a quantidade de sabonetes doados aos hóspedes, nos anos de 1979 e 1980, em função de erro na contagem de sabonetes adquiridos e com base na verificação de que havia retirada anual até 10% de sabonetes para consumo próprio da gerência e dos empregados, dava por prejudicado o critério da avaliação da receita bruta porque:
  - (a) - o Auto de Infração se apoiara em preço médio anual de diárias oficiais da tabela da SUNAB;
  - (b) - o arbitramento da receita bruta não levou em conta as peculiaridades do ramo dos hotéis, que cobram dos usuários, preços inferiores aos da tabela para períodos reduzidos em fins de semana, quando se verifica a alta rotatividade de hóspedes;
  - (c) - no cálculo do preço médio, a adoção da média aritmética das diárias de cada ano ignorou o aspecto de que o fluxo de hóspedes é descontínuo durante todo o ano, ocorrendo a maior frequência sempre nos meses de verão.

rão, quando o preço da diária é menor, em relação aos aumentos de tarifas subsequentes;

- que a contagem de sabonetes dados gratuitamente aos hóspedes leva seguramente, com a ressalva das perdas ao de número de casais pagantes de cada ano;
- que por impossibilidade de atribuir-se a época, se nos meses de verão ou nos demais, a frequência de hóspedes é mais abundante, e o período de permanência, se de 24 ou 6 horas, o critério de avaliação se tornava inválido;
- que as notas fiscais arroladas no anexo 2 (fls. 6) não dizem respeito a aquisição de bens de ativo fixo, mas de despesas dedutíveis, porque os bens eram reconhecidamente de vida útil inferior a um ano ou porque se tratasse também de substituição de partes do assoalho de paredes danificadas pelo uso.

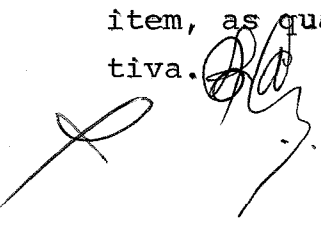
Ao prover parcialmente o recurso necessário, interposto pelo Delegado da Receita Federal em Vitória, por dever de ofício, o Superintendente Regional da Receita Federal da 7a. Região Fiscal no Rio de Janeiro, restabeleceu, na conformidade dos cálculos de fls. 64/65, a tributação sobre valores havidos como receita bruta omitida, levando em conta que cada dois sabonetes destinados a hóspedes corresponde à receita de uma diária, admitindo, como dedução que 10% dos sabonetes se destinaram ao consumo próprio da gerência e dos empregados e ainda reduzindo em 100 unidades os sabonetes adquiridos no ano de 1979 e em 250, no de 1980, em face do erro apontado na contagem pelo Termo de Diligência de fls. 56. Restabeleceu também a tributação do valor da omissão de receita apurada mediante passivo fictício, considerando que a simples existência de saldo de caixa em valor superior ao das duplicatas pagas e não baixadas não descaracteriza a omissão de receita verificada em função de exigível fictício, visto que tais obrigações foram quitadas sem afetar o ativo da empresa. Determinou, outrossim, que se cobrasse a diferença de Cr\$ 258.055,00, por ter sido recolhida a menos a parte não litigiosa, referente à guia DARF de fls. 54, conforme demonstração do cálculo feito a fls. 66.

Na conformidade da guia DARF a fls. 72, a empresa pagou a citada diferença de Cr\$ 258.055,00 e da petição de fls. 74/80, in

Acórdão nº 101-74.351

terpôs, tempestivamente, recurso voluntário contra o restabelecimento da incidência tributária sobre o valor das exigibilidades fictícias e o da omissão de receita calculada na proporção de dois sabonetes para uma diária.

Na petição de recurso, a fls. 78, a defesa alega que "somente a omissão de receita com base nos sabonetes foi motivo de reforma de decisão", e assim diz limitar suas contraditas apenas a esse item, as quais renovam o seu entendimento exposto na petição impugnativa.



É o relatório.

Acórdão nº 101-74.351

V O T O

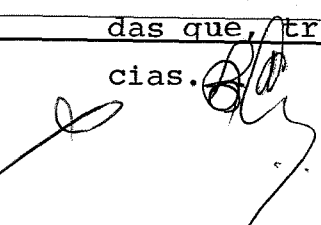
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A defesa comete equívoco ao afirmar que a decisão reformada pelo ato hierárquico do Superintendente Regional da Receita Federal no Rio de Janeiro somente o foi quanto à omissão de receita constante de levantamento feito através de consumo de sabonetes.

Não, a realidade não é somente essa. Além do restabelecimento da exigência fiscal pela maneira indicada, há também a da omissão de receita mediante o passivo fictício. Então, existem duas matérias restabelecidas pelo ato da citada autoridade: - (a) - a do passivo fictício, na importância de Cr\$ 182.676,00, quanto ao exercício de 1979; e - (b) - a da omissão de receita indiciada mediante o consumo de sabonetes, nas importâncias de Cr\$ 1.291.711,00 e Cr\$ 1.171.345,00, relativamente aos exercícios de 1980 e 1981 (fls. 68).

Os registros contábeis, em face dos princípios seguidos pela Contabilidade, devem ser efetuados ao mesmo tempo em que as operações, por eles refletidas, ocorrem. Quando algum deles se escritura fora da data da sua ocorrência, surge a necessidade de investigar-se a causa do deslocamento, pois através de semelhante procedimento, não raro, se procura encobrir fatos que acarretam consequências de natureza fiscal, com logro da incidência tributária. A observância da contemporaneidade é, pois, um princípio necessário a ser guardado na escrituração contábil dos fatos operacionais da pessoa jurídica.

Nesta linha de raciocínio, inquinam-se como representativas de obrigações fictícias as dívidas que, embora pagas antes do levantamento do balanço, não receberam registro contábil de baixa, permanecendo, no passivo circulante, como se ainda estivessem por liquidar. São dívidas que tiveram existência num passado, anterior à data do balanço, mas não mais na ocasião do levantamento deste. São falsas dívidas que, traduzindo obrigações irreais, refletem exigibilidades fictícias.



Acórdão nº 101-74.351

Essas obrigações irreais outra coisa não representam, uma vez que não há prova em contrário, senão receitas sob a ilusória a aparência de dívidas.

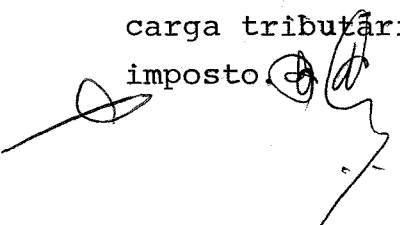
Determinando os preceitos das leis comerciais e fiscais que o assentamento contábil de todas as operações mercantis se faça de acordo com a contemporaneidade das transações praticadas, de modo a espelhar-lhes a realidade dos negócios efetuados, o valor das obrigações incomprovadas, por serem dívidas irreais na data do levantamento do balanço, terá de ser tributado. E isto pelo fato de que aquele valor consignado no balanço, sob conta de ordem, não representa obrigações efetivas e sim receitas omitidas.

Nem aproveita o argumento da defesa, para ver-se livre do tributo, de que, com saldo de caixa, não iria cometer o aquele erro grosseiro, qual o de consignar, lá no passivo circulante do seu balanço, como exigibilidades fictícias, saldos imaginários de obrigações a pagar.

Claro que tal argumento não prevalece. Até porque o balanço, sob o aspecto de representação gráfica dos valores contábeis, se apresenta de forma ilusória à contemplação fiscal, uma vez que tais obrigações se quitaram sem afetar o ativo da empresa, por terem sido liquidadas com receitas apuradas à margem da contabilidade. O erro é por demais primário para ser cometido até por neófito em princípios elementares de contabilidade e de normas legais.

Tecnicamente, não se pode afirmar que se trata de simples descuido, mas erro que à sombra de pseudo-obrigações encobre compromissos irreais, dando a imaginária idéia de cuidar-se de dívidas que estariam aguardando solvência, quando, em realidade, são receitas omitidas na escrituração.

Incidentes desse erro, porque sem amparo na lei, pois ~~seria até um absurdo a lei escusá-lo, têm-se prestado para desviar a~~ carga tributária sobre rendimentos efetivos, sujeitos ao gravame do imposto.



Acórdão nº 101-74.351

Distorcem-se as representações contábeis das demonstrações financeiras, disfarçando efetivos lucros, para lhes dar a ilusória idéia de obrigações a pagar. Aparenta-se uma coisa e a realidade é outra. E a recorrente, apertada nas malhas do fisco, engendra escusas e mais escusas, mas não traz nada de positivo capaz de demonstrar que teria havido desacerto por partes das autoridades tributárias.

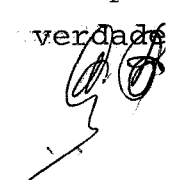
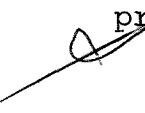
Assinala-se, por fim, que a capitulação da exigibilidade de fictícia está prevista no art. 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977 (art. 180 do RIR/80), ao autorizar a presunção de omissão no registro de receita, quando houver manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

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

A condição é certa, porque parte de um elemento conhecido, a quantidade de sabonetes consumidos, 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 de 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 de 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, ~~inacatável 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



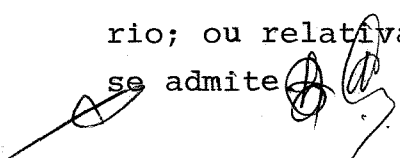
do fato e o conhecimento da lei são, em realidade, os pressupostos básicos do direito.

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, do consumo de sabonetes, 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 conjeturas, 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.

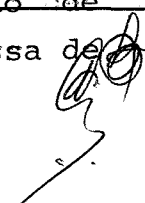


Não padece dúvida que o fisco aceita, até prova em contrário, a palavra do sujeito passivo na declaração de rendimentos prestada sob expressão da verdade. Nessa prova contrária, é certo incluir-se os indícios e as presunções veementes, pois tanto uns e outros são provas, as quais podem ser colhidas através 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 independem das incertezas de circunstâncias aleatórias.

Tais princípios têm pleno cabimento no problema tributário de que o presente julgamento se ocupa. A fiscalização pressupôs 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 sabonetes consumidos no mesmo período sobre o qual a ação fiscal se exerceu. Considerando que cada dois sabonetes consumidos correspondia a uma diária, multiplicou a metade da quantidade dos sabonetes usados pelo valor médio da diária, vindo em contrar um montante superior ao total da receita escriturada para assim reputar o excedente como valor de receita omitida.

O raciocínio seguido pela fiscalização se revela lógico, mas para admiti-lo como correto na demonstração da omissão de receita, seria necessário que fosse firme, indestrutível, a premissa de



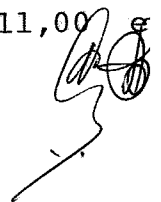
que o consumo de dois sabonetes se retribua com a diária de uma hospedagem.

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 de dois sabonetes consumidos a uma diária, deveria ter base em fato concreto, sólido e não aleatório, de modo a poder-se configurar, no silogismo assim criado, uma perfeita ligação dos antecedentes ao conseqüente.

Tudo faz crer que se manusearam apenas notas fiscais de compra de sabonetes e ao fim de cada ano se verificou o estoque delas existente, sem adoção de cautelas necessárias a firmar-se a ação fiscal, embora não se questione a convicção do Superintendente Regional da Receita Federal de que ocorreu omissão de receita, porquanto o que não dá segurança para confirmá-la são os meios utilizados no confronto quanto à apuração havida por diferenças de receita. Seria preferível que o procedimento fiscal se servisse desses meios comparativos utilizados para complementarmente demonstrar discrepâncias outras, como, por exemplo, entre os 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 se sugere por hipótese exemplificativa, aquela prova indiciária ou presuntiva, a respeito da divergência ou disparidade entre a quantidades de sabonetes consumidos e as diárias registradas, seria um ótimo elemento reforçativo, não para atribuir-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, investimentos ou outro que se notasse no curso da fiscalização), desde que o valor excedente não recebesse prova plena e cabal quanto à origem dos recursos que lhe dessem cobertura.

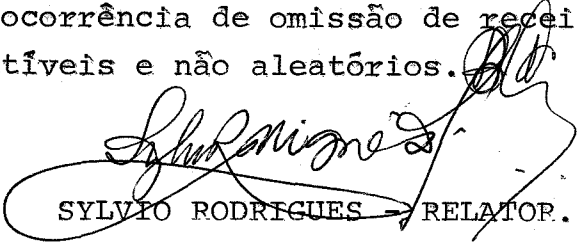
---

~~Ante o exposto, o relator vota pelo provimento parcial,~~  
excluindo-se da base de cálculo as importâncias de Cr\$ 1.291.711,00 e



Acórdão nº 101-74.351

Cr\$ 1.171.345,00, respectivamente, nos exercícios de 1980 e 1981, sem prejuízo de, em nova ação fiscal, quanto aos mesmos exercícios, demonstrar-se a ocorrência de omissão de receita, mediante utilização de meios indestrutíveis e não aleatórios.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.