



MINISTÉRIO DA FAZENDA

GMN

Sessão de 26 de outubro de 19 82.

ACORDÃO Nº-CSR/01-0.278

Recurso nº RD/104-0.121

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

SUJEITO PASSIVO: MARIA DE LOURDES PIZARRO MOHALLEM

"IRPF - CÉDULA G - FALTA DE ESCRITURAÇÃO -
TRIBUTAÇÃO. Inobservadas as regras de apu-
ração do rendimento líquido, estabelecidas
no art. 54 e incisos, do RIR/75, e conheci-
da a receita bruta, rejeitam-se as deduções
e reduções incomprovadas, face à omissão do
contribuinte, e a base de cálculo é determi-
nada pela receita bruta, porém, limitada a
15% do seu montante, à vista do § 1º do art.
60 do citado Regulamento.
Entretanto, no primeiro exercício de inob-
servância da forma cabível de apuração do
rendimento líquido, pode ser tolerada a ir-
regularidade se a receita bruta excedeu o
limite pertinente em valor tão pequeno que,
no curso do ano-base, poderia não ser previ-
sível o enquadramento do contribuinte nou-
tra das formas do art. 54 e incisos, do RIR/
/75, considerando-se, também, que os limi-
tes são reajustados ao término do ano-base"

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

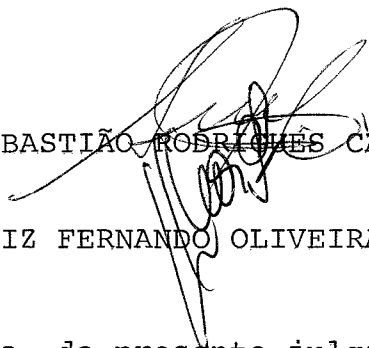
ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fis-
cais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões (DF), em 26 de outubro de 1982

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

v.v.



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LUIZ MIRANDA, URGEL PEREIRA LOPES, e PEDRO MARTINS FERNANDES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0660/006.077/81-68

RECURSO N.º - RD/104-0.121

ACÓRDÃO N.º CSRF/01-0.278

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: MARIA DE LOURDES PIZARRO MOHALLEM

R E L A T Ó R I O

O Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Egrégia Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com respaldo no que estabelece o artigo 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304/79, recorre a esta Câmara Superior contra decisão prolatada através do Acórdão nº 104-2.766, de 12/04/82, assim ementado:

"CÉDULA "G" - RENDIMENTO - ARBITRAMENTO - COEFICIENTE - É inaplicável, como coeficiente para arbitramento do rendimento tributável resultante da exploração das atividades agrícola ou pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal, o percentual de 15% estabelecido como limite máximo para cômputo do rendimento líquido tributável (DL. 902/69, art. 4º, § 6º, acrescentado pelo art. 1º do DL. 1.074/70; DL. 1.494/76, art. 12; DL. 1.584/77, art. 4º). Enquanto não foram fixados, conforme determinação legal, os critérios para o arbitramento, a tributação dos rendimentos classificáveis na Cédula "G" far-se-á à vista dos elementos que permitam apurar a receita bruta, as despesas de custeio e os investimentos incentivados realizados durante o ano-base e, em consequência, chegar à identificação do rendimento líquido tributável."

A Recorrente sustenta em seu arrazoadado dirigido a este Tribunal Administrativo (fls. 83/85):

"3. Embora a decisão recorrida tenha aplicado o

Acórdão nº-CSRF/01-0.278.

inciso III do art. 54 do RIR/75 e o acórdão paradigma se embasa no inciso II do mesmo dispositivo legal, os dois casos referem-se à inexistência de escrituração regular, para comprovação dos resultados da exploração agrícola ou pastoril e das indústrias extra^{ti}vas vegetal e animal.

4. Respeitáveis que são os argumentos do ilustre Relator, parece-nos, data venia, que o melhor entendimento está com a decisão trazida à colação.

5. É certo que o rendimento líquido tributável na cédula "G" está limitado a um máximo de 15% da receita bruta, adotado qualquer critério de sua apuração (DL-902/69, art. 4º, § 6º; DL-1584/77, art. 4º).

6. É certo também que o contribuinte está vinculado à obrigação de manter escrituração de suas atividades de acordo com as imposições legais, para apuração exata dos resultados. Se assim não procede, por negligência ou outra razão qualquer, há que se arbitrar o rendimento tributável, desde que não imunidade, não haja isenção expressa, nem seja caso de não incidência.

7. Ora, se qualquer contribuinte com escrituração regular de resultados tributáveis na cédula "G" pode ter um máximo de 15% da receita bruta sujeito à incidência do imposto, com muito mais razão deve ser aplicado esse critério de tributação àquele que se en^{co}ntra em situação irregular.

8. Entendimento diverso, como o da respeitável decisão recorrida, conduz à aplicação injusta da lei, em benefício de contribuinte negligente, amparado por isenção que a lei não criou, nem desejou criar.

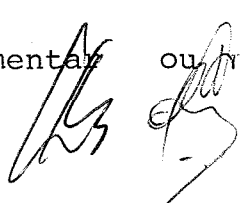
9. O argumento forte da fundamentada decisão recorrida, de que não foram baixadas normas para arbitramento pelo Ministro da Fazenda (RIR/75, art. 54, § 1º), não pode impressionar, já que as atividades em foco não são beneficiadas por isenção expressa e há um limite legal para os rendimentos tributáveis.

10. Não se trata de quebra do princípio da legalidade, mas sim de aplicação de limite estabelecido em lei, quando o interessado não coleta os dados essenciais a uma tributação que seria favorecida."

O Acórdão apresentado como paradigma resume a matéria objeto da decisão nesta ementa:

"IRPF - CÉDULA G - ARBITRAMENTO DO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL.

-Quando inexistir a escrituração rudimentar ou



Acórdão nº-CSRF/01-0.278.

simplificado, a que estão obrigados os contribuintes que auferirem receita bruta, classificável na cédula G, entre os limites fixados no artigo 54, II, do Regulamento do Imposto de Renda, justifica-se o arbitramento do rendimento tributável na base de 15% da receita bruta, coeficiente previsto no artigo 4º do Decreto nº 1.584, de 29 de novembro de 1977, para fixar o limite não transponível pela soma das reduções que beneficiam os rendimentos da cédula G."

Acolhido o Recurso Especial pelo Ilustre Presidente da Câmara Recorrida, não foram apresentadas contra-razões por parte do sujeito passivo.

É o relatório.

Acórdão nº-CSRF/01-0.278

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

A matéria tratada nos presentes autos já foi objeto de decisão por esta Câmara Superior, podendo-se citar, dentre outros, o Acórdão nº-CSRF/01-0.262, de que foi Relator o Conselheiro Urgel Pereira Lopes.

Adoto, sem ressalvas, os fundamentos expendidos pelo Ilustre Relator citado, a quem peço venia para aqui reproduzir:

"Não sofre contestação o fato de que os rendimentos das atividades agrícolas estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, face ao ordenamento jurídico vigente. Quer dizer: há inteira e inatacável previsão legal nesse sentido. Sem contrariedade à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional ou à legislação ordinária.

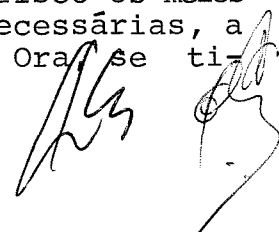
Assente essa premissa, são despiciendas, para já, considerações em torno do princípio da anualidade, ou do princípio da legalidade ou da anterioridade da lei.

Temos, claro e insofismável, que a regra geral é a incidência do tributo sobre os rendimentos classificáveis na cédula G, derivados das atividades agrícolas enumeradas no art. 38 do RIR/75.

Também é regra geral que a forma de apuração desses rendimentos é a discriminada no art. 54 e incisos do mesmo Regulamento. Basicamente, são três: estimado (forma A), escrituração rudimentar (forma B) e contábil (forma C). Todas elas em função do valor da receita bruta auferida no ano-base.

A controvérsia exsurge nos casos em que os contribuintes descumprem a obrigação "ex lege" de apurar os rendimentos segundo uma das formas estabelecidas no citado art. 54. Vale dizer: quando o contribuinte lhe dá causa por descumprir a lei.

Convém ressaltar que o descumprimento da lei, na hipótese em análise, não é omissão sem maiores consequências. Bem pelo contrário, a consequência imediata e inexorável é a de frustrar ao fisco os meios de apurar, com a correção e exatidão necessárias, a verdadeira base de cálculo do tributo. Ora se ti-



Acórdão nº-CSRF/01-0.278

vermos presente que o descumprimento da obrigação legal imposta pelo referido art. 54, por parte do contribuinte, não decorre, "in casu", de caso fortuito ou de força maior, ou de qualquer fato inibidor conhecido de idêntica relevância; se admitirmos, também, que pagar o menor imposto possível não constitui hipótese desprezada, "ab initio", por qualquer contribuinte, talvez pudéssemos considerar que o injustificado descumprimento da obrigação de apurar o rendimento tributável na forma correta, bem poderia não estar assim tão isento de intencionalidade.

Nesse contexto, o aplicador da lei, tão isento, imparcial e objetivo quanto humanamente possível, não pode, a meu juízo, minimizar a previsão legal para a tributação dos rendimentos classificáveis na cédula G, e o comportamento omissivo do contribuinte, para concentrar sua atenção, fundamentalmente, a esmiuçar formalismos de ordem legal impostos à Fazenda Pública.

Neste voto tentar-se-á não perder de vista os seguintes pontos: (a) os rendimentos provenientes das atividades agrícolas estão sujeitas ao imposto de renda; (b) a quantificação dos rendimentos tributáveis, segundo o método que autoriza as deduções de custos e despesas, e reduções por investimentos, era obrigação legal do contribuinte; (c) o contribuinte descumpriu, por inteira responsabilidade sua, a referida obrigação; (d) cabe ao intérprete perquirir, no ordenamento jurídico vigente, a base de cálculo do tributo correspondente à espécie dos autos.

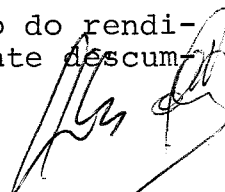
Preconiza o § 1º do art. 54 do RIR/75 que "a inobservância do disposto neste artigo importará em arbitramento do rendimento tributável com base nas normas fixadas pelo Ministro da Fazenda".

Arbitramento, como se sabe, pode consistir no cálculo feito pela autoridade lançadora, baseada nos elementos de que dispuser, para fixar os rendimentos sobre os quais se fará o lançamento.

No caso do § 1º do art. 54 do RIR/75, segundo normas a serem fixadas pelo Sr. Ministro da Fazenda.

Como essas normas ainda não foram baixadas, entendeu-se, no Acórdão recorrido, inaplicável o arbitramento com base no dispositivo legal em questão. Se bem entendi, haveria como que uma "vacatio legis" no plano da eficácia da citada norma jurídica, por inaplicável enquanto não regulamentada.

Contudo, embora inexistisse apuração do rendimento tributável, por haver o contribuinte descum-



prido o art. 54 e incisos do RIR/75, e inexistindo, também, as tais normas sobre arbitramento anunciadas no § 1º desse artigo, assim mesmo o Acórdão recorrido concluiu ser devida a tributação.

Propôs, no entanto, outra modalidade de arbitramento, "...não com base em coeficientes, pois que este sistema não seria aplicável a contribuintes de outras cédulas", mas sim com apoio nos itens I e III do art. 676, combinados com os itens I e III do art. 678, ambos do RIR/80.

Creio ser possível solução mais adequada.

Inexistindo forma regular de apuração dos rendimentos líquidos, é entendimento geralmente aceito que o rendimento bruto continua sendo o melhor indicador para se chegar ao rendimento tributável. Rendimento bruto, ou receita bruta, se adotada a terminologia da apuração contábil das pessoas jurídicas, e que é utilizada na cédula G.

Sabe-se que da receita bruta podem ser feitas as deduções da cédula G (despesas de custeio e prejuízos de exercícios anteriores) e a redução pelos investimentos, desde que demonstradas e comprovadas, para se chegar ao rendimento líquido.

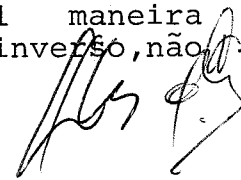
Supondo-se que o contribuinte houvesse cumprido o disposto no art. 54 do RIR/75, adotando, dentre as três formas ali relacionadas, aquela que se ajustasse ao montante de sua receita bruta, estaria quantificada a base de cálculo, configurada a hipótese de incidência e estabelecido o vínculo obrigacional, sobrevivendo a exigibilidade do crédito tributário com o lançamento regularmente notificado.

Se, numa eventual fiscalização, fossem comprovadas receitas omitidas, ou deduções ou reduções indevidas, caberia o acréscimo correspondente e a tributação da diferença encontrada.

Em suma: o que estivesse declarado de acordo com a lei, seria aceito; o que houvesse sido omitido em matéria de receita, ou deduzido, ou reduzido, em desobediência à lei, seria tributado.

Porém — e este pormenor é da maior relevância — em qualquer caso, o rendimento líquido tributável, declarado pelo contribuinte ou apurado pela fiscalização, jamais poderia exceder de 15% da receita bruta do ano-base, declarada ou apurada, por força do disposto no § 1º do art. 60 do RIR/75.

Em conclusão: (a) se a premissa para se fruir das deduções ou reduções consiste na respectiva comprovação; (b) se essa comprovação não é somente documental, mas também escritural, nas hipóteses das formas B e C do art. 54 do RIR/75, de tal maneira que os documentos sem a escrituração, ou inverso, não.



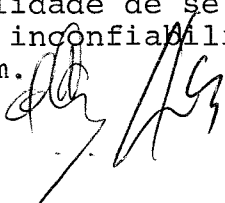
Acórdão nº-CSRF/01-0.278

atendem às exigências legais; (c) se a inexistência de tal comprovação decorre de descumprimento de obrigação legal somente imputável ao contribuinte que, de modo algum, pode ser erigido em fator excludente de tributação prevista em lei; então a consequência lógica só poderia ser a de se tributar a receita bruta declarada ou apurada.

Entretanto, por força do já citado § 1º do art. 60 do RIR/75, sabendo-se que em hipótese alguma a base de cálculo dos rendimentos classificáveis na cédula G poderá exceder de 15% da receita bruta, é evidente que serão esses 15% que constituirão a base de cálculo. Portanto, os outros 85% continuam não tributados.

Ressalte-se que não é em todos os casos de tributação de rendimentos classificáveis na cédula G que o montante das deduções e reduções atinge 85% da receita bruta. Muito pelo contrário. Mesmo porque, se assim não fosse, quer dizer, se as deduções e reduções cedulares sempre atingissem ou ultrapassassem os 85% da receita bruta, o limite de 15% do § 1º do art. 60 do RIR/75 seria absolutamente inócuo.

Por outro lado, para aqueles a quem pareça excessivo tributar 15% da receita bruta, pelo abandono das deduções e reduções incomprovadas, convém lembrar três aspectos essenciais. O primeiro, é que às autoridades incumbidas da tributação, fiscalização e arrecadação, no âmbito federal, interessa que os preceitos do art. 54 e incisos, do RIR/75, hoje reproduzidos no art. 54 e incisos, do RIR/80, sejam observados pelos contribuintes, por corresponderem à regra geral de tributação de que se trata. O segundo, de certo modo decorrente do primeiro, é que se vierem a ser baixadas as normas de arbitramento anunciadas no § 1º do citado art. 54 (previstas no Decreto-lei nº 902/69, portanto, há mais de 12 anos), é logicamente previsível que os coeficientes ou outros indicadores de arbitramento não conduzam a tributação menos gravosa do que a resultante da base de cálculo de 15% da receita bruta. Mesmo porque, se assim não fosse, não restaria motivo para que os contribuintes efetuassem a apuração nos moldes do art. 54. A não ser, talvez, aqueles cujas deduções e reduções alcançassem valor superior a 85% da receita bruta. Entretanto, não é razoável conjecturar que as normas de arbitramento fossem de tal ordem que apenas estes últimos se sentissem estimulados a observar as regras do art. 54 sobre apuração do rendimento líquido. Surge, então, o terceiro aspecto: as anunciadas normas de arbitramento seriam realmente necessárias para os casos de impossibilidade de se conhecer a receita bruta, ou, até, de inconfiabilidade dos elementos que a demonstrassem.



Acórdão nº-CSRF/01-0.278

Afigura-se-me, por conseguinte, que o desprezo das deduções e reduções possíveis, aqui preconizado pela omissão do contribuinte em comprová-las na forma da lei, conjugado com o limite de 15% fixado no § 1º do art. 60 do RIR/75, além de ser a solução jurídica, justa e razoável, está muito longe de ser iníqua, ou excessivamente gravosa.

Aliás, enquanto o limite tributável, na cédula G, era de 5%, casos desta natureza nem eram questionados pelos contribuintes. Somente com a elevação do percentual para 15%, através do Decreto-lei nº 1.584/77, é que as controvérsias começaram a ter expressão. Recorde-se que o percentual de 25%, introduzido pelo Decreto-lei 1.494/76, nunca foi aplicado.

Tem-se, na cédula G, e na solução que exponho, situação em muito idêntica ao que se passa na cédula D. Nesta, a falta de escrituração do livro Caixa acarreta, como se sabe, a indedutibilidade das despesas acima de 20% do rendimento bruto, ainda que o contribuinte disponha de todos os comprovantes de tais despesas. As condições legais para a dedutibilidade não se esgotam com a existência dos comprovantes das despesas, consoante remansosa jurisprudência. Requer-se, também, a escrituração do livro Caixa.

Assinale-se que, na cédula G, de igual maneira não basta dispor de comprovantes de despesas e custos, ou dos investimentos. Exige-se, ainda, a escrituração, nas formas B e C, pelo menos, já que a forma A contenta-se com o resultado estimado.

A inexistência ou imprestabilidade da escrituração rudimentar, se for o caso da forma B, ou contábil, nos casos em que se exige a forma C, à falta de normas especiais, equivale à não escrituração do livro Caixa, na cédula D, para as deduções superiores a 20% do rendimento bruto.

A solução defendida neste voto somente encontra óbice se não se conhecer ou não se puder apurar a receita bruta, no todo ou em parte. Aí, sim, salvo conclusões a que se chegue em virtude de estudo que é desnecessário aprofundar nesta oportunidade, parece fazerem falta normas específicas sobre arbitramento.

Discutiu-se nestes autos em torno do vocábulo arbitramento. Se admitirmos que a adoção de base de cálculo que não corresponda a receita bruta, menos deduções e reduções pelos investimentos, implica tomar-se como base de cálculo valor inexato, pode-se até falar em arbitramento. Todavia, a solução aplicável à hipóteses como a do caso destes autos não

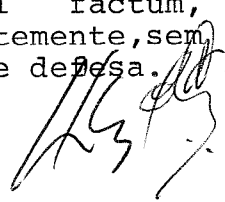
Acórdão nº-CSRF/01-0.278

tem a ver com o desconhecimento das deduções e reduções, mas, sim, com a glosa de deduções e reduções que o contribuinte não comprovou conforme determina a lei, por sua omissão, única e exclusivamente. Aí, então, já me parece inadequado falar-se em arbitramento. Trata-se, na verdade, de tributação com base na receita bruta, numa das duas modalidades possíveis, enquanto não baixadas as normas de arbitramento: (a) receita bruta, menos deduções e reduções comprovadas, sem se exceder de 15% dessa receita bruta; ou (b) receita bruta, sem deduções ou reduções, por não comprovadas, mas também sem ultrapassar os tais 15% da receita bruta.

Aliás, no essencial, esse é o tratamento jurídico-fiscal aplicável à tributação dos rendimentos classificáveis em qualquer das 8 cédulas.

Assim, não é realmente de arbitramento que se cuida. O uso do vocábulo arbitramento, nestes autos, desde o Auto de Infração até o Acórdão recorrido foi, "maxima venia concessa" inadequado. De qualquer maneira, não vislumbro inovação no feito no entendimento que defendo, mesmo porque com ele não chego a tributação menor nem maior do que a do Auto de Infração. Também há correspondência no percentual de 15% da receita bruta, utilizado no lançamento impugnado. São os mesmos a base de cálculo e o fato gerador. Nenhuma diferença quanto à matéria de fato. Igualmente, lá, como aqui, se abandonam as deduções e reduções, inadmitindo-as, por incomprovadas. Apenas, no Auto se mencionou como base legal, dentre outros dispositivos legais arrolados, o § 1º do art. 54 do RIR/75.

Ora, se é certo que o Auto de Infração deve conter, dentre outros elementos, a descrição do fato e a disposição legal infringida, a jurisprudência administrativa, e mesmo a judicial, têm dado maior relevância à matéria de fato, do que à capitulação legal. De um lado, porque os fatos tidos por irregulares, imputados ao contribuinte, constituem o mais importante fator para a apresentação da defesa. De outra parte, porque a lei presume-se conhecida por todos, segundo o princípio "nemo ignorare legis potest". Ainda porque, estabelecido o litígio administrativo fiscal, não está o julgador adstrito à capitulação legal contida no Auto, se entender que aos fatos melhor se enquadra outro ou outros dispositivos legais. Penso que também no processo administrativo fiscal tem guarida, com as devidas cautelas, o princípio de que ao julgador cabe extrair o direito aplicável aos fatos do processo: "da mihi factum, dabo tibi ius; iura novit curia". Evidentemente, sem que daí resulte cerceamento do direito de defesa.



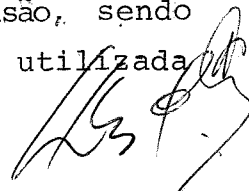
Neste feito, apesar de parte do debate ter-se concentrado na figura do arbitramento, creio que a verdadeira essência do problema era outra, conforme se buscou demonstrar neste voto, e esse ponto nuclear da questão também não foi ignorado desde o início, embora como vocábulos e conceitos nem sempre os mais técnicos.

Conseqüentemente, a solução que me parece correta, e que implica descartar a figura do arbitramento, sem nada mais alterar na matéria de fato ou de direito, não implica inovação no feito, pois inovar significa introduzir fato novo, em relação ao que se está fazendo ou está feito no processo, com o intuito de ver alterada a fase anterior. A inovação, ainda que formulada sob a forma de atentado contra direito, consubstancia-se em relação a estado de fato ou situação de fato (DE PLÁCIDO E SILVA, in Vocabulário Jurídico, Forense, V. II, 2a. ed.).

Nessa ordem de idéias, o fato de o recurso especial pedir seu provimento nos termos do acórdão paradigma, que alude o arbitramento, não prejudica o entendimento esposado neste voto, de modo a que este possa ser acoimado de ter decidido "circa petita" ou "ultra petita".

No entanto, conforme já decidiu esta mesma Câmara Superior, no caso sub judice há que considerar o aspecto altamente relevante consiste em que a receita bruta auferida pelo contribuinte durante o ano de 1979, base do exercício de 1980, foi de Cr\$. 10.552.047,00, enquanto que o limite a partir do qual estava ele obrigado a manter escrituração contábil (forma C), foi fixado em Cr\$ 10.495.700,00. Constata-se, de imediato, que o excesso da receita bruta declarada sobre o limite estabelecido pela autoridade fazendária não foi significante.

Deve ser considerado o fato de que este foi o primeiro ano em que o sujeito passivo inobservou as normas relativas a escrituração; que os valores a serem observados pelos contribuintes para efeito de enquadramento em uma das formas de escrituração (RIR/75, art. 54), são estabelecidos por ocasião do encerramento do período-base; que as receitas decorrentes da exploração da atividade agrícola comumente não mantêm fluxo regular e de fácil previsão, sendo razoável admitir-se que prevaleça a forma de apuração utilizada



Acórdão nº-CSRF/01-0.278

pelo contribuinte, principalmente em razão de que inocorreu prejuízo para a Fazenda Pública e, ainda mais, "a aplicação da lei não deve estar desacompanhada dos princípios que norteiam a boa justiça"(CSRF/01-0.266/82 - voto, in fine).

Nego provimento ao recurso especial.

Brasília (DF), em 26 de outubro de 1982.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR.