



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00
RECURSO Nº. : 05.492
MATÉRIA : IRPF - Exercícios de 1991 e 1992
RECORRENTE : ELTECELINO RUBERT STEFANELLO
RECORRIDA : DRJ EM CAMPO GRANDE - MS
SESSÃO DE : 12 DE JUNHO DE 1996
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

**IRPF - IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA -
ARBITRAMENTO DOS RESULTADOS DA ATIVIDADE RURAL -**
A lei tributária que toma mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O parágrafo único do art. 5º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990 (D.O.U. de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto não tem aplicação ao ano-base de 1990.

**IRPF - FALTA DE ESCRITURAÇÃO - OPÇÃO PELO
ARBITRAMENTO -** Inobservadas as regras de escrituração do rendimento líquido, estabelecidas no art. 54 e incisos do RIR/80, e conhecida a receita bruta, rejeitam-se as deduções e reduções incomprovadas, e a base de cálculo é determinada pela receita bruta, limitada a 15% do seu montante, à vista do disposto no parágrafo 1º do art. 60 do citado Regulamento.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELTECELINO RUBERT STEFANELLO.

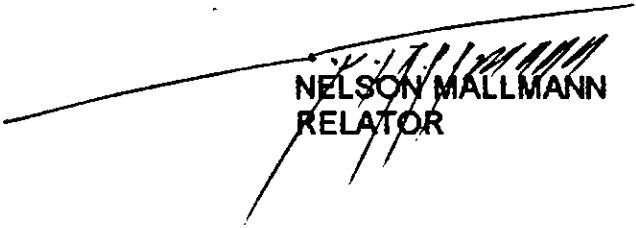
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência fiscal: I - a importância lançada no exercício de 1991, ano-base de 1990; II - a importância de Cr\$ 12.330.710,00 (padrão monetário da época do lançamento), relativo ao exercício de 1991, ano-base de 1991. Nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JUL 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, SÉRGIO MURILO MARELLO (suplente convocado), LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449
RECURSO Nº. : 05.492
RECORRENTE : ELTECELINO RUBERT STEFANELLO

RELATÓRIO

ELTECELINO RUBERT STEFANELLO, contribuinte inscrito no CPF/MF 250.377.301-04, residente e domiciliado na cidade de Dourados, Estado do Mato Grosso do Sul, à Av. Welmar Gonçalves Torres, nº 618 - Centro, jurisdicionado a DRF em Campo Grande - MS, inconformado com a decisão de primeiro grau, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 322/326.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 14/10/93, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 266/273, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total correspondente a 76.091,20 UFIR, relativo a Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 50% para o exercício de 1991 e de 100% para o exercício de 1992; da TRD como juros de mora no período de 22/07/91 a 02/01/92, para o exercício de 1991; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído os juros de mora no período da aplicação da TRD acumulada, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1991 e 1992, correspondentes, respectivamente, aos anos-base de 1990 e 1991.

O lançamento foi motivado pela constatação em procedimentos de fiscalização das seguintes irregularidades:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

1 - Omissão de rendimentos da atividade rural por erro de cálculo no arbitramento do resultado tributável do exercício de 1991, ano-base de 1990 e pela utilização a menor, a título de despesas e investimentos, do valor corrigido dos bens que constaram em sua declaração IRPF, em 31/12/89, conforme cálculos às fls. 270/271, passando o valor tributável de Cr\$ 14.782.084,00 para Cr\$ 24.397.119,00;

2 - Omissão de rendimentos tributáveis da atividade rural, no exercício de 1992, ano-base de 1991, pela falta de apresentação do anexo da atividade rural, conforme cálculos às fls. 271/272, passando o valor tributável de Cr\$ (5.123.765,00) para Cr\$ 70.353.754,00.

O lançamento teve como enquadramento legal os artigos 1º ao 22 da Lei nº 8.023/90.

Em sua peça impugnatória de fls. 282/288, instruída pelos documentos de fls. 289/298, apresentada, tempestivamente, em 06/12/93, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, apresentando, em síntese, as seguintes argumentações:

- que o impugnante vinha apresentando suas declarações de rendimentos com diversos erros de fato, alguns contrários ao fisco e outros em seu próprio desfavor; a fiscalização não se interessou por nenhum dos primeiros e apenas arrolou aqueles favoráveis ao fisco e procedeu ao lançamento em revisão ao primeiro;

- que a Lei nº 8.023/90 introduziu profundas mudanças na apuração do resultado da atividade rural; a mais importante foi a revogação do direito de reduzir a base de cálculo em função de investimentos realizados nos imóveis rurais, sendo fácil entender que com isso resultou em aumento de tributo; consequentemente, em obediência aos ditames da Lei Complementar tributária (CTN, art. 104, Inciso I); tendo sido instituída no ano de 1990, seus efeitos não de se verificar nos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/91; os fatos geradores ocorridos no ano-base de 1990, devem submeter-se ao regime legal em vigor 31/12/89;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

- que a fiscalização apurou o rendimento tributável da atividade rural de acordo com a IN nº 138/90 e esta constitui-se em norma complementar da Lei nº 8.023/90; se a autoridade revisora está condicionada a cumprir as instruções de órgãos da administração, o mesmo não se diga da autoridade julgadora que é livre para externar o seu convencimento sobre a legalidade ou não do lançamento; é evidente que, dependendo do valor da exoneração do sujeito passivo, irá interpor recurso de ofício ao Conselho de Contribuintes; o julgamento de 1ª Instância não está obrigado a auto limitar-se no exame de matérias constantes do processo, mesmo que se trate de legalidade tributária; assim está livre para declarar a inaplicabilidade da Lei nº 8.023/90 aos resultados do ano-base de 1990, já respaldado por precedentes jurisprudenciais em casos semelhantes, como o acórdão da 3ª Turma do TRF, de 25/05/93, cuja ementa é a seguinte:

"Tributário. Irretroatividade e anterioridade da Lei Tributária. Imposto de Renda. Empresa Agrícola. Alíquota reduzida - A Instrução Normativa nº 138, de 28 de dezembro de 1990, do Diretor do Departamento da Receita Federal ao mandar aplicar a Lei nº 8.23/90 a partir de 01/01/90 aos resultados da atividade rural, apurados pelas pessoas físicas e jurídicas, violou os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária (art. 150, III, "a" e "b" da CF)."

Cumprindo o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, a autora do procedimento fiscal, após analisar as razões da impugnação, propõe que o lançamento seja parcialmente mantido, com base nos argumentos abaixo listados:

- que a ação fiscal objeto da lide seguiu todos os procedimentos normais previstos na lei para sua execução. O impugnante foi devidamente intimado e, prestou todos os esclarecimentos solicitados, e na correspondência encaminhada ao fisco datada de 27/07/93, esclarece minuciosamente de que forma elaborou a sua declaração, no que se refere a correção monetária dos bens e benfeitorias ligados a agropecuária e aos imóveis rurais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

- que com base na documentação apresentada e nos esclarecimentos prestados pelo impugnante à fiscalização, obedecendo a legislação de regência para elaboração e entrega das declarações exercício de 1991 e 1992, sempre atendendo ao princípio da aplicação da lei em benefício do contribuinte naquilo que lhe seria mais benéfico e, respeitando a sua opção quando lhe fosse dado, por lei, o direito de optar; aceitou os valores declarados pelo impugnante relativos a receita da atividade rural e quanto a despesa, efetuou os ajustes referentes aos valores relativos aos bens e benfeitorias declarados até 1989, conforme demonstrado no documento de fls. 270, obedecendo o mesmo critério utilizado pelo impugnante porém, computando o valor total no exercício de 1991, ano-base de 1990, conforme determinou a legislação: Lei nº 8.023/90; IN 138/90 e manuais para o preenchimento da declaração de rendimentos e anexo da atividade rural e não como fez o impugnante, utilizando parcialmente o valor apurado;

- que assim sendo não deve prevalecer, sob nenhum aspecto as alegações contidas na peça impugnatória, já que o contribuinte, conhecia plenamente a legislação em vigor, dispunha de todo material e facilidades para elaborar e entregar a declaração corretamente, utilizando-se dessa legislação e dos incentivos que o beneficiariam amplamente, apenas cometeu erros grosseiros de soma de valores já declarados como: o valor total dos bens e benfeitorias realizados no imóvel, o que posteriormente, atendendo às intimações do fisco, apresentou os valores corretos; e erro de cálculo ao apurar o arbitramento de 20% da receita bruta declarada de Cr\$ 205.511.825,00 como sendo Cr\$ 24.636.806,00 quando o correto é Cr\$ 41.102.365,00, apurados pela fiscalização uma vez que o impugnante, fez a opção de tributar sua receita bruta pelo arbitramento, o que na realidade lhe é mais benéfico. erros dessa natureza, devem ser corrigidos pela ação fiscal, como foi feito;

- que não há que se falar em apropriar correção monetária dos financiamentos agrícolas, como despesa, primeiro porque a maioria ora apresentada não se referem ao exercício examinado e, aqueles relativos ao período em exame, exercício de 1991, ano-base 1990, presume-se computados já que o contribuinte optou pelo arbitramento de 20% da receita bruta, conforme preceitua a legislação;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

- que a respeito da declaração do exercício de 1992, ano-base de 1991, o fisco iniciou o trabalho com a solicitação de esclarecimentos sobre o valor de Cr\$ 46.324.045,00 constante como rendimentos isentos e não tributáveis, linha 25 da página 4 sem a devida correspondência com a página 1 quadro 3 da declaração de rendimentos. Ao atender a referida intimação o impugnante esclarece que houve erro no preenchimento da linha 25, que o correto seria a linha 24, resultado da atividade rural;

- que apresentando, já sob procedimento de ofício, o respectivo anexo da atividade rural, apura um prejuízo no montante de Cr\$ 5.123.765,00 e a documentação comprobatória da receita e despesa juntada aos autos de fls. 72/265, devidamente analisada e computadas implicam em um resultado líquido tributável de Cr\$ 70.353.754,00;

- que por outro lado, cabe considerar no exercício de 1992, ano-base de 1991, o valor correspondente à aquisição do trator Valmet conforme NF nº 074588, no montante de Cr\$ 22.696.123,00 o que vai implicar na alteração dos valores demonstrados no Auto de Infração.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal, baseado, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que não procede a alegação de que a Lei nº 8.023 teria majorado o tributo, ao revogar dispositivo que permitia reduzir a base de cálculo do imposto. No caso, o disposto no art. 104, Inciso I do CTN é inaplicável, vez que só teria vez se houvesse instituição ou majoração de tributo, o que não é o caso;

- que quanto a erros ocorridos na declaração, o próprio autuado os admitiu (fls. 282), sendo que sequer havia preenchido o anexo da atividade rural referente ao exercício de 1992, o que fez em atendimento à intimação da fiscalização, consoante se vê de sua prestação de informações (fls. 20), vez que a mesma não acompanhara a declaração respectiva;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

- que diante dessas erronias, a fiscalização aferiu com minudência e cuidado toda a documentação apresentada pelo contribuinte, cotejando-a com as declarações apresentadas, tendo concluído que o contribuinte corrigira os valores dos bens erroneamente, produzindo resultado diverso do correto, daí porque, lastreada em forte documentação, juntada pelo próprio declarante chegou a resultado diverso do constante das declarações apresentadas anteriormente;

- que os valores de receitas da atividade rural foram aceitos pela fiscalização, sendo que na apuração das despesas é que ocorreram vários erros, quando é certo que o contribuinte dispunha de toda a documentação e mesmo assim elaborou suas declarações com dados incorretos, não se prestando os demonstrativos constantes da impugnação para confirmar suas alegações, vez que divorciados da prova documental constantes dos autos;

- que por fim, com relação à aquisição do trator Valmet, deve o mesmo compor as despesas do período no exercício de 1991, vez que não havia sido apropriado.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IRPF - Exercícios de 1991 e 1992

Sujeita-se à tributação a omissão de receita da atividade rural, arbitrada com erro de cálculo; e correção a menor de bens."

Clentificado da decisão de Primeira Instância, em 06/02/95, conforme Termo constante à folha 317, Inconformado o recorrente apresentou a sua peça recursal, tempestivamente, em 24/02/95, na qual expõe os mesmos argumentos de sua peça impugnatória, reforçando os seus pontos de vista sobre a inaplicabilidade da Lei nº 8.023/90 no exercício de 1991, ano-base de 1990.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator:

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

A matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a eficácia, no exercício de 1991, ano-base de 1990, da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, que alterou a legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural.

Diz, entre outras, a referida Lei:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

*Art. 1º - Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao imposto de renda de conformidade com o disposto nesta Lei.

.....

Art.3º - O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN e igual ou inferior a setecentos mil BTN;

III - contábil, mediante escrituração regular, em livros devidamente registrados até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN.

Art. 4º - Considera-se resultado de atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.

Art. 5º - À opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos Incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

.....

Art. 22 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

Art. 23 - Revogam-se os Decretos-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, 1.074, de 20 de janeiro de 1970, os arts. 1º, 4º e 5º do Decreto-lei nº 1.382, de 26 de dezembro de 1974, e demais disposições em contrário."

Diz, também, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80:

"Art. 54 - O resultado da exploração das atividades enumeradas no artigo 38 será obtido por uma das formas (Decreto-lei nº 902/69, art. 2º):

I - Estimado (forma A), quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar a Cr\$ 1.627.000,00 (um milhão, seiscentos e vinte e sete mil cruzeiros), facultada a utilização da forma B;

II - Escritural (forma B), mediante escrituração rudimentar ou simplificada, desde que a receita bruta total do ano-base não ultrapasse a Cr\$ 16.269.000,00 (dezesseis milhões, duzentos e sessenta e nove mil cruzeiros);

III - Contábil (forma C), através de escrituração regular, em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, sendo obrigatória para os que tiverem receita bruta total, no ano-base, superior a Cr\$ 16.269.000,00 (dezesseis milhões, duzentos e sessenta e nove mil cruzeiros) e facultativa aos que tiverem receita bruta inferior a este limite.

§ 1º - A inobservância do disposto neste artigo importará arbitramento do rendimento tributável com base nas normas fixadas pelo Ministro da Fazenda (Decreto-lei nº 902/69, art. 2º, §§ 2º e 3º.

.....

Art. 60 - Após efetuada, na forma do artigo 56, a redução de até 80% (oitenta por cento) do valor do resultado apurado, somente o equivalente a 50% (cinquenta por cento) da importância líquida assim obtida será classificado como rendimento na cédula G (Decreto-lei nº 902/69, art. 4º, § 4º, e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

Decreto-lei nº 1.074/70, art. 1º).

§ 1º - Em qualquer hipótese, o rendimento líquido tributável na cédula G, obtido pelos critérios de que trata esta Seção fica limitado ao máximo de 15% (quinze por cento) da receita bruta (Decreto-lei nº 902/69, art. 4º, § 6º, Decreto-lei nº 1.074/70, art. 1º, e Decreto-lei nº 1.584/77, art. 4º."

Quanto a licitude da aplicação da Lei no exercício de 1991, ano-base de 1990, no caso em questão, opção pelo arbitramento do resultado da atividade rural a razão de 20% da receita bruta do ano-base, enseja em relação ao tratamento anterior que previa, em caso de arbitramento, 15% da receita bruta, aumento da carga tributária.

Sendo assim, essa lei somente produz efeitos sobre fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1991, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, letra "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios:

I - ... "omissis" ...
.....

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor:

"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;
.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

Art.105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completo nos termos do art. 116.

.....
Art. 144 - O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda um princípio específico da legalidade que supõe a existência de lei específica para que qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O Poder Público está impedido, pois, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é obvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é, o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

A eficácia, por dizer respeito à aplicação da lei, está intimamente ligada ao princípio da anterioridade da lei. Se bem se notar, quando a lei se reporta à cobrança do tributo supõe aplicação da lei anterior ao respectivo fato gerador. A validade da lei, por sua vez, está intimamente ligada ao princípio da irretroatividade, o que significa não haver incidência de lei posterior a fato gerador ocorrido antes de a lei ter-se tornado válida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

A aplicação de uma lei nova não pode, portanto, atingir o fato gerador ocorrido antes de sua vigência.

Portanto, a Lei nº 8.023/90, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado, por força do dispositivo constitucional e da lei complementar, somente passou a ter eficácia, para efeito de majoração do tributo, no exercício financeiro da União iniciado em 1º de janeiro de 1991, ou seja, alcança os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/91, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional. Isto porque a lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicado. O art. 5º, § único, da Lei nº 8.023, de 12/04/90, por ensejar aumento de imposto, não tem aplicação ao ano-base de 1990.

Por outro lado, não há como aceitar os demonstrativos de formas de cálculo apresentado pelo recorrente às fls. 284/286, haja visto a sua opção pelo arbitramento sobre a receita bruta, conforme se constata às fls. 64, e nos autos nada consta sobre a escrituração que estaria obrigado em atendimento as normas legais vigentes, razão pela qual deve ser observado o que preceitua o § 1º do art. 60 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

A inobservância do disposto no artigo 54 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, autoriza o arbitramento do rendimento tributável como base nas normas fixadas pelo Ministro da Fazenda.

A exigência da escrituração não é, como o recorrente deveria saber, uma determinação regulamentar. Ao contrário, é obrigação "ex-lege". O legislador, quando criou, não deixou à Autoridade Administrativa, ou ao intérprete, a alternativa de entendê-la como melhor lhes parecesse.

Para um melhor esclarecimento, peço vênias para transcrever trechos do voto do eminente Ex - Conselheiro Urgel Pereira Lopes proferido no Acórdão nº CSRF/01-0.262/82:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

"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 RIR.

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 surge 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.

Neste voto tentar-se-á não perder de vista os seguintes pontos: (a) os rendimentos provenientes das atividades agrícolas estão sujeitos 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.

.....

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.

.....

Porém - e este pormenor é da maior relevância - em qualquer caso, o rendimento líquido tributável, declarado pelo contribuinte ou apurado pela fiscalização, jamais



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

poderia exceder de 15% da receita bruta do ano-base, declarada ou apurada, por força do disposto no parágrafo 1º do art. 60 do RIR/80.

Em conclusão: (a) se a premissa para se fruir das deduções e 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/80, de tal maneira que os documentos sem a escrituração, ou o inverso, não 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 de se tributar a receita bruta declarada ou apurada.

Entretanto, por força do já citado parágrafo 1º do art. 60 do RIR/80, 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.

.....

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 parágrafo 1º do art. 60 do RIR/80, além de ser a solução jurídica, justa e razoável, está muito longe de ser iníqua ou excessivamente gravosa."

Quanto ao exercício de 1992, ano-base de 1991, nada há para reparar no levantamento do fisco, exceto a inclusão da importância de Cr\$ 12.330.710,00 (padrão monetário da época), proveniente da adição da parcela excedente da redução (art. 29 e § único da Lei nº 8.134, de 27/12/90, em razão da inaplicabilidade do art. 5º da Lei nº 8.023/90, no exercício de 1991, ano-base de 1990.



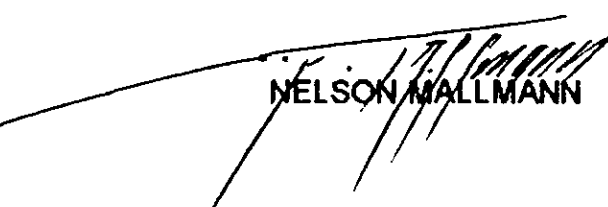
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10140.001437/93-00

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.449

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal mantida pela decisão de 1ª Instância: I - as importâncias lançadas no exercício de 1991, ano-base de 1990; II - a importância de Cr\$ 12.330.710,00 (padrão monetário da época), relativo ao exercício de 1992, ano-base de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 12 de junho de 1996.



NELSON MALLMANN