



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT.

Sessão de 26 de novembro de 19 81

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.198

Recurso nº - RP/104-0.058

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - QUARTA CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: TRAJANO ANTONIO DE LIMA E SILVA

IRPF - LIVRO CAIXA - DEDUÇÕES ACIMA DE 20% NA CÉDULA "D".

A escrituração do livro Caixa deve guardar a máxima contemporaneidade com a realização das operações a escriturar.

A não escrituração das operações do ano-base até a data da apresentação da declaração de rendimentos desautoriza a dedução acima de 20% dos rendimentos classificados na cédula "D".

O termo lavrado no livro em branco, por agente do Fisco, após a entrega da declaração, instaura o procedimento fiscal e exclui a espontaneidade (art. 7º § 1º, do Dec. nº 70.235/72 e art. 138 do CTN).

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, dar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL (Relator), RAUL PIMENTEL, WAGNER GONÇALVES e LUIZ MIRANDA. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES (Revisor)

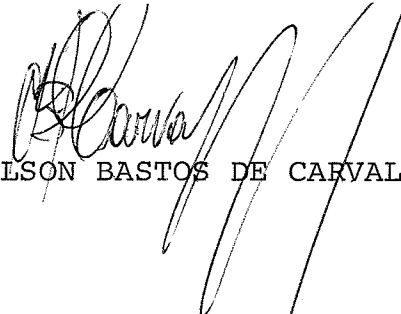
Sala das Sessões (DF) ., em 26 de novembro de 1981

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR DESIGNADO



ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZEN-
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON e PEDRO MARTINS FERNANDES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 1075/051.070/80

RECURSO N.º RP/104-0.058

ACÓRDÃO N.º CSRF/01-0.198

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: TRAJANO ANTONIO DE LIMA E SILVA

R E L A T Ó R I O

O Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I, artigo 3º do Decreto nº 83.304, de 28/3/79, contra a decisão prolatada através do Acórdão nº 104-2.070, de 03/06/81, assim ementado:

"IRPF - DEDUÇÕES - CÉDULA "D" - LIVRO CAIXA: Comprovada a existência de livro "Caixa", devidamente registrado em órgão da SRF até o encerramento do ano-base, admite-se a dedução pleiteada, em percentual superior a 20% do rendimento bruto declarado na cédula "D". Em face da inexistência de dispositivo legal ou regulamentar, não é necessário que a escrituração do referido livro preceda a feitura e entrega da declaração de rendimentos".

Em seu arrazoado (fls. 117/120), alega o Douto Procurador da Fazenda Nacional:

"6. A primeira observação a ser feita em relação ao assunto é a de que as deduções são uma faculdade, ao passo que a declaração de rendimentos constitui um dever. O contribuinte é obrigado a declarar os rendimentos obtidos e pode deduzir as despesas relacionadas com a atividade profissional.

7. Em relação à cédula "D", apresentam-se dois tipos de deduções: I) até 20% do rendimento bruto, independentemente de comprovação; II) acima de 20% quan

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

do o contribuinte demonstrar a veracidade do total dos rendimentos e das deduções, mediante escrituração em livro "Caixa", registrado dentro do ano-base em órgão da Secretaria da Receita Federal, corroborados com documentos hábeis (RIR/75, art. 48, § 1º, I e II, e § 5º; RIR/80, art. 48, § 1º, a e b, e § 6º).

8. As deduções superiores a 20% do rendimento bruto, pela própria disposição legal, constituem uma faculdade condicionada a procedimento do contribuinte: podem ser pleiteadas, desde que escriturados rendimentos e despesas em livro "Caixa" e comprovados por documentos idôneos. Impõe a lei duas exigências a serem cumpridas pelo interessado, a escrituração do livro e os documentos em que se baseia. São cumulativas; não alternativas. Então, a faculdade só pode ser exercida uma vez satisfeitos os requisitos a que se subordina.

9. Por decorrência lógica, que se considera implícita na lei, o livro "Caixa" deve estar escriturado antes da apresentação da declaração de rendimentos, pois ela irá fundar-se em seus dados para pleitear as deduções superiores a 20%.

10. Em sua declaração de voto, o Conselheiro Pedro Martins Fernandes teve oportunidade de enfatizar:

"Considerando que o pleito de deduções cedulares é faculdade concedida ao contribuinte, obedece ao mais elementar raciocínio lógico entender-se que as condições para seu gozo devem estar completadas, no máximo até a data em que forem pleiteadas, sob pena de o contribuinte estar prestando declaração falsa ao assinar a respectiva declaração de rendimentos, da qual consta, inclusive a expressão de que "esta declaração é expressão da verdade" (fls. 41, item 57).

Além do mais, o recorrente utilizou, no formulário da declaração de rendimentos, a linha apropriada para as deduções de despesas apuradas em livro caixa, quando o seu livro estava com a escrituração atrasada em cinco anos e quatro meses, ou seja, o total das despesas não foi apurada em livro caixa.

Tratando-se, como no caso trata-se, de um direito condicional, resulta claro que só pode ser exercitado depois de adimplida a respectiva condição, e não antes disso, como pretende o recorrente.

De fato, o direito de o contribuinte plei



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

tear as deduções permitidas está submetido à condição de demonstrar a veracidade do total dos rendimentos e das deduções mediante escrituração, o que implica dizer que somente quando puder fazer essa demonstração, é que serão permitidas as deduções, ou seja, a demonstração deve necessariamente preceder o pleito das deduções".

11. A atitude do contribuinte não caracteriza também espontaneidade, uma vez que já se encontrava sob ação fiscal no momento da apresentação do livro escriturado, a teor do art. 7º e §§ 1º e 2º do Decreto 70.235/72 e do "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 33 do processo".

Através de suas contra-razões o sujeito passivo da obrigação tributária sustenta em síntese: que da interpretação do disposto no inciso II do § 1º do art. 48 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, baixado com o Decreto nº 76.186/75, não se pode concluir "... que o atraso na escrituração do livro Caixa determinaria a proibição de comprovar as deduções..." pleiteadas na declaração de rendimentos, com a apresentação de documentos idôneos; que concluir nesse sentido não resultaria de interpretação ao texto legal, "... mas mero reflexo condicionado a simples grafia (ou som) de alguns vocábulos, sem indagar qual a correlação desses poucos vocábulos com os demais textos legais dentro dos quais eles estão inseridos"; que não é a escrituração do livro Caixa mas sim a documentação idônea existente que prova o fato que dá origem a uma dedução; que "... o atraso na escrituração do livro caixa ... não pode negar a existência da única prova definitiva da dedução: o documento idôneo"; que o atraso na escrituração do livro Caixa já se achava sanado quando o contribuinte foi notificado do lançamento do Imposto de Renda relativo ao exercício de 1980, sendo certo que o referido livro foi espontaneamente entregue à repartição a quo, juntamente com a documentação comprobatória dos lançamentos nele efetuados; que do fato ocorrido (atraso na escrituração do livro Caixa) não resultou qual quer prejuízo para a Fazenda Pública; que, como demonstrado anteriormente, a legislação em vigor "... não autoriza a desclassificação da escrita posta em dia e nem a rejeição dos documentos comprobatórios"; que o Egrégio 1º Conselho de Contribuintes tem decidido neste sentido, conforme se constata pela leitura dos Acórdãos que enumera, dentre outros; que no caso de o contribuinte pessoa física não possuir o livro Caixa com a escrituração em dia, isto é, que

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80

Acórdão nº CSRF/01-0.198

constatado o atraso na escrituração do livro Caixa mantido pelo contribuinte, pessoa física, embora a legislação em vigor seja omissa a respeito, deve-se aplicar uma das multas previstas no artigo 539 do RIR baixado com o Decreto nº 76.186/75, e não impor uma penalidade " extraordinariamente desproporcional àquela que a lei previu para a mesma falta: atraso na escrituração, quando cometida por pessoa jurídica".

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator Designado

Com a devida vênia, não acompanho o voto do ilustre Relator.

Noutras oportunidades tive ensejo de me manifestar no sentido de que as deduções das despesas relacionadas com a atividade de profissional, na cédula "D", acima de 20% do rendimento bruto, dependem de alguns requisitos que a lei defere à voluntariedade do contribuinte, e de outros que se constituem em verdadeiras "condições iuris", sem margem a qualquer resíduo de voluntariedade (ver Acórdão nº CSRF/01-0.066, de 23.05.80).

Dentre os últimos temos: (a) a escrituração em livro Caixa registrado, (b) dentro do ano-base, (c) no órgão competente da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição.

É o que se extrai do art. 48 do RIR/75.

No caso presente, o contribuinte deduziu acima de 20% do rendimento da cédula "D", no exercício de 1980, ano-base de 1979, sem haver escriturado o livro Caixa.

Depois de ter apresentado sua declaração de rendimentos em 08.04.80, recebeu visita de agente fiscal. Este, constatando que o livro Caixa, embora autenticado na S.R.F. em 19.11.74, estava em branco desde a página 29, nada registrando no ano-base de 1975 e seguintes, lavrou termo na fl. 30, assinalando a irregularidade, em data de 29.04.80. Posteriormente, em 26.05.80, o contribuinte peticionou declarando que atualizara a escrituração do livro. Em 16.06.80 foi notificado do lançamento de ofício tributando as deduções que fizera acima de 20% dos rendimentos classificados na cédula "D".

À vista dos fatos resumidos, cumpre analisar a natureza



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80

Acórdão nº CSRF/01-0.198

reza e a eficácia do termo lavrado pelo agente do Fisco no livro Caixa do contribuinte.

De acordo com o art. 7º e seu inc. I, do Decreto nº 70.235/72, temos que:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto".

Tenho para mim que o termo lavrado pelo agente do Fisco revestiu-se da validade e eficácia próprias de um termo de início de procedimento fiscal. O ato, além de praticado por servidor competente, registrou, de modo expresso, a não escrituração do livro Caixa, e dele teve plena ciência o contribuinte. Se não lhe foi emprestado o título de "termo de início" não me parece que daí possam advir conseqüências relativas a defeito de forma, pela simples razão de que a lei não prescreve forma especial para os atos de que se trata.

Talvez seja oportuno ressaltar, nesta oportunidade, que é descabida a correlação que se pretenda estabelecer entre a escrituração do livro "Caixa", pelas pessoas físicas, e a escrituração dos livros comerciais e fiscais, pelas pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base real.

As pessoas jurídicas que não possuem escrituração, uma vez encerrado o ano base e apresentada a declaração de rendimentos, terão os lucros arbitrados. Se fiscalizadas no curso do exercício financeiro, mas antes de apresentarem a declaração de rendimentos, e não possuem escrituração em ordem relativa ao ano-base, ou a escrituração, nesse ano-base, estiver atrasada em mais de 180 dias, penso que cabe logo o arbitramento, porque essa escrituração é obrigatória e não condicionada a opções que a pessoa jurídica possa adotar a respeito da base de cálculo do tributo, quando vier a apresentar sua declaração de rendimentos referente àquele ano-base. Finalmente, se fis



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

calizada no curso do exercício social, e sua escrita (Diário) estiver atrasada, nesse exercício social, em mais de 180 dias, cabe a multa regulamentar do art. 733, IV, do RIR/80.

Já em relação à pessoa física, o atraso na escrituração do livro Caixa em momento algum enseja a aplicação de multa pelo simples atraso, desde que nada a obriga à escrituração a não ser que venha a deduzir acima de 20% dos rendimentos da cédula "D".

De modo que se me afigura possível afirmar que, sendo a escrituração do livro Caixa condição legal para se fazer jus a dedução superior a 20%, a falta de escrituração não constitui, por si só, infração fiscal. Infração há se efetuada dedução acima de 20% sem a devida escrituração, por ter sido inobservada condição legal imprescindível à dedução pretendida.

Retornando à validade e à eficácia do ato do agente o Fisco, convém examinar o aspecto relativo à sua oportunidade. Por outras palavras: se a falta de escrituração ensejava, àquela altura, o ato iniciando o procedimento fiscal.

Assentado que a escrituração é condição legal para se poder deduzir acima de 20% dos rendimentos da cédula "D", a questão resume-se em definir em que momento deve o livro estar escriturado.

Tem impressionado alguns espíritos o fato de a lei que instituiu o livro Caixa não ter estabelecido prazo para o sua escrituração.

Penso, entretanto, que o livro, destinando-se a receber os lançamentos de receitas e despesas, deve ser escriturado com a máxima contemporaneidade possível relativamente à realização mesma dessas receitas e despesas, pena de se frustrarem os melhores objetivos de uma escrituração, por mais simples que seja. Ignorar esse aspecto é o mesmo que, afrontando a lógica mais elementar, dizer que pode ser feita quando o contribuinte quiser: no

7.

10

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

ano-base, no exercício financeiro (antes ou depois de apresentar a declaração de rendimentos), nos anos seguintes ou... nunca! Pois, na verdade, o contribuinte jamais poderia ser penalizado pelo atraso, eis que sempre poderia alegar que atraso não havia, desde que inexistiria ponto de referência para medir o atraso. Se faltava o prazo, inexistiria atraso. Atraso em relação a que indicador, ou a que pa râmetro?

Ter-se-ia uma norma programática, ou dispositiva, desprovida de sanção. Equivaleria a revogar, ou tornar inócua, a exigência do livro.

Aliás, não está muito longe dessa conclusão a te se do recorrente, quando afirma que a tributação pelo atraso na es crituração "é mero reflexo condicionado a simples grafia (ou som)" e de que "a prova do fato que origina uma dedução é a existência do documento idôneo e não a sua escrituração no livro Caixa".

Também ele, pela voz de seu ilustre patrono, quer revogar a exigência do livro. Relega-o a plano de absoluta inutilidade.

O argumento pode servir, "de lege ferenda".

Todavia , face ao ordenamento jurídico vigente, nem o livro Caixa, por si só, tem força probante plena, nem os documentos, por mais hábeis e idôneos, tomados isoladamente, têm valor algum, se inexistir a escrituração, desde que esta é obrigatória, por lei.

Por outro lado, tem havido alguma elasticidade a respeito da data limite para autenticação do livro Caixa, nas repartições da S.R.F. Atualmente, exige-se que o livro seja autenticado "até o encerramento do ano-base" (RIR/80, art. 48). No RIR/75 dizia-se: "dentro do ano-base" (art. 48). Para efeitos práticos, po de-se admitir que a redação do RIR/80 é mais perfeita, por que con templa as autenticações no ano-base e em anos anteriores.

h.

3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

Porém, o que ressalta é que a permissão legal para que o livro possa ser autenticado até o encerramento do ano-base não há de ser, necessariamente, tomada na acepção de que qualquer um pode autenticar o livro até 31 de dezembro do ano-base. Na realidade, entendo que o permissivo é fundamentalmente dirigido aos contri-
buintes que iniciam atividades remuneradas com rendimentos classi-
ficáveis na cédula D, no curso do ano-base. Esses, não teriam motivo para possuir livro Caixa enquanto não iniciassem tais atividades, e não poderiam ficar prejudicados por exigência legal de possuírem livro autenticado antes de iniciado o ano-base.

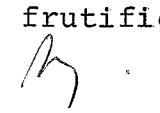
Todavia, como a lei não distinguiu, expressamente, entre os que iniciam atividades ao longo do ano-base e os demais, tem-se entendido (talvez como alguma ligeireza) que uns e outros podem usufruir do permissivo legal em questão.

Seja como for, contribuintes menos cuidadosos tem-se valido do permissivo. Porém, até prova em contrário, penso que serão exceção à regra. Não obstante, o que é exceção tem sido adota-
do como regra, na formação de certos raciocínios que estão na base de alguns decisórios.

De tudo o exposto entendo inadmissível que o livro Caixa não esteja com as operações do ano-base devidamente escritura-
das por ocasião da apresentação da declaração de rendimentos se o contribuinte fizer deduções acima de 20%, na cédula "D". Ao menos, nesse momento, deixou patente o descumprimento de condição imposta por lei para usufruir da dedução que pleiteia. Obviamente, incidiu a norma jurídica caracterizadora da infração. Não a ilide a regularização posterior.

Oportuno, por conseguinte, o termo lavrado pelo agente do Fisco em 29.04.80.

Consequentemente, produziu os efeitos que lhe são inerentes, dentre os quais a exclusão da espontaneidade (art. 7º, § 1º do Decreto nº 70.235/72 e art. 138 do CTN). Perdida a espontaneidade, não pode frutificar qualquer medida tendente a eximir o sujeito



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1075/051.070/80
Acórdão nº CSRF/01-0.198

to passivo da responsabilidade tributária pela infração cometida.

Esclareça-se, ainda, que no caso vertente não houve desclassificação da escrita do contribuinte. O que houve, isso sim, foi a comprovação de inexistência de escrita, o que não é a mesma coisa.

Por fim, não deve ficar sem registro o fato de que a desimportância atribuída pelo contribuinte à escrituração do livro Caixa ficou bem patenteada, desde que não o escriturava desde dezembro de 1974 e pelos argumentos de sua defesa, inclusive nas contra-razões ao recurso especial. O fato merece realce, na medida em que se trata de leiloeiro rural, portanto, não desafeito a estas questões de escrituração, desde que obrigado a escriturar seus livros obrigatórios, a saber: Diário de Entrada, Diário de Saída, Livro de Contas-Correntes, Diário de Leilões e Copiador de Cartas e Correspondência.

Ante o exposto, voto no sentido de se dar provimento ao recurso especial.

Brasília-DF., 26 de novembro de 1981

URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR DESIGNADO