O IMPOSTO DE RENDA E AS DEDUÇÕES DA CÉDULA "D"

HUGO MACHADO*

1. Considerações preliminares. 2. Os argumentos dos contribuintes e do fisco. 3. Obrigação principal e acessória. 4. A exigência do livro caixa.

1. Considerações preliminares

Alguns contribuintes do imposto de renda se têm insurgido contra a exigência de escrituração de livro caixa como condição de dedutibilidade de despesas, na cédula *D* de suas declarações de rendimento, nos termos da Portaria BSB-7/72, do Sr. Ministro da Fazenda, cujas regras se encontram no art. 48 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76 186, de 2.9.75.

O litígio não é novo. Sobre a matéria existem diversas decisões judiciais. A novidade consiste no disciplinamento introduzido pelo Decreto-lei nº 1 198, cuja inconstitucionalidade tem sido alegada.

Do debate se verifica o descaso pelas regras básicas de nosso direito tributário, consubstanciadas no Código Tributário Nacional, não só por parte dos contribuintes, como por parte das próprias autoridades da Administração Tributária. No caso específico, como se demonstrará neste pequeno estudo, a questão há de ser examinada à luz da distinção entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória, para que se possa adequadamente situar o princípio da legalidade da tributação.

* Juiz Federal no Ceará.

2. *Os argumentos dos contribuintes e do fisco*

Impugnando a legitimidade da exigência de escrituração de livro caixa, tem-se sustentado: a) a inconstitucionalidade da delegação de poderes contida no art. 3º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1 198, de 27.12.71; b) a distinção entre *lei* e *decreto-lei,* e as restrições ao uso deste. Américo Masset Lacombe desenvolve com brilhantismo ambos os argumentos. Quanto ao primeiro, sustenta: "Não há dúvida de que a delegação feita pelo parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 1 198 é inconstitucional. Não se trata aí da delegação prevista no nº IV do art. 85, que confere aos ministros de Estado a competência para 'praticar atos pertinentes às atribuições que lhes forem outorgadas ou delegadas pelo presidente da República'. O art. 85 está colocado dentro do Cap. VII, 'Do Poder Executivo', e, quando o seu nº 1 se refere a atos, entende-se por atos administrativos atos da competência exclusiva do presidente da República, que podem ser por este livremente delegados. Se o decreto-lei delega poderes a um ministro de Estado não é o presidente da República que está delegando. É o Congresso, uma vez que decreto-lei é ato legislativo, e como o Congresso não pode delegar poderes a ministro de Estado, conclui-se que o parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 1 198 é inconstitucional. Além do mais, não pode haver delegação de poderes através de decreto-lei. A delegação ao Executivo será precedida de uma resolução do Congresso, que especificará o seu conteúdo e os termos do seu exercício (art. 54)."[1]

Quanto ao segundo argumento, também diz Lacombe, no trabalho citado, em síntese, que: a) o art. 55, II, da Constituição Federal, constitui uma exceção ao princípio da legalidade tributária; b) para a utilização legítima do decreto-lei como norma tributária é indispensável que haja urgência *ou* interesse público relevante; c) a data em que o ministro da Fazenda exerceu os poderes a ele delegados e a data em que efetivamente passou a ser aplicada a inovação contida na Portaria BSB-7, de 18.1.72, bem demonstram inexistir o requisito da urgência. Quanto ao outro requisito, esclarece: "O conceito de interesse público relevante é bem mais difícil de ser determinado. É claro que ocorreria tal pressuposto em casos de calamidade pública, guerra externa, guerra revolucionária, déficit orçamentário impossível de ser coberto através de outras fontes, etc. Note-se que não basta o simples interesse público, é preciso que este seja relevante, isto é, que a situação seja excepcional.

[1] Lacombe, Américo Masset. Decreto-lei como norma tributária e as deduções da cédula *D*. *RDP*, v. 18, p. 387-90.

Ora, isto evidentemente não ocorre. Mas, ainda que tal se desse, a solução não estaria na simples diminuição do teto de dedução, sem comprovante, dos rendimentos da cédula *D*. Não existindo assim nenhum dos pressupostos necessários para a utilização do decreto-lei para regular a disposição em foco, a mesma é nula, é inconstitucional e, como tal, deve ser declarada pelo Poder Judiciário."

As autoridades da administração tributária, por seu turno, na defesa da Portaria BSB-7-71, argumentam no sentido de que "sendo o direito tributário regido por lei especial, que permite ao legislador maior flexibilidade no disciplinamento da relação jurídica, os atos emanados das autoridades fazendárias têm a mesma autoridade da lei, no exercício pleno de sua função."[2]

Desnecessário nos parece o exame dos argumentos de Lacombe, que expressam a oposição dos contribuintes à exigência em causa. É que na posição por nós adotada se tornam irrelevantes as questões da delegação de poderes e da distinção entre lei e decreto-lei. Por outro lado, a posição do fisco, consubstanciada no parecer antes mencionado, revela-se inteiramente inaceitável, visto como implica completa negação ao princípio da legalidade. Para resolver-se a pendência em exame se há de visualizar o campo denominado *reserva legal,* delimitado no art. 96 do CTN, e verificar o que está fora dele em matéria de tributação. Em outras palavras, se há de estabelecer, como foi dito antes, a distinção entre obrigação principal e obrigação acessória.

3. *Obrigação principal e acessória*

No direito tributário existem duas espécies de obrigações: a obrigação principal e a obrigação acessória. Distinguem-se pelos respectivos objetos. A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (CTN art. 113, § 1º). A acessória tem por objeto prestações positivas ou negativas, previstas na *legislação* tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN art. 113, § 2º).

Tributaristas ilustres, no Brasil e no estrangeiro, sustentam que as obrigações acessórias na verdade não integram a relação tributária, não passando de simples deveres administrativos.[3]

[2] Parecer do procurador da Fazenda Nacional no Processo n.º 0310.56162-DRF, emitido em 30.6.76.

[3] Cf. Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributário.* Buenos Aires, 1969, p. 395; Carvalho, Paulo de Barros. *Rev. de Direito Público,* v. 17; Denari, elmo. *Elementos do direito tributário.* p. 218.

É inegável, porém, a relação existente entre o dever de pagar o tributo e aquele de preencher os formulários correspondentes, prestar informações, emitir documentos, e muitos outros, todos com a finalidade de controlar o cumprimento da obrigação de pagar o tributo. O ser a obrigação tributária acessória pode não significar o mesmo que o ser *acessório* significa no direito civil. Nem por isto, entretanto, se há de recusar a expressão, que além de tudo se encontra no texto do CTN. O ser *acessório,* para a obrigação tributária, significa não ter finalidade em si mesma, mas em função da obrigação de pagar o tributo.

O fato gerador da obrigação principal é a situação prevista em *lei* como necessária e suficiente a sua ocorrência (CTN art. 114). A previsão há de ser feita em *lei,* entendido o termo em seu sentido técnico, restrito. É a lei ordinária da entidade tributante. "Lei ordinária da União, estados, DF e municípios e só ela. Nos casos do art. 97, a União, em condições de normalidade jurídica, não pode legislar por leis delegadas dos art. 46, IV, e 52 da CF de 1967, pois o parágrafo único deste último dispositivo claramente estabelece que não poderão ser objeto de delegação os atos da competência exclusiva do Congresso, bem assim os da competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado. Igualmente, a União não pode legislar sobre a matéria do art. 97 por decretos-leis do art. 55 da CF. Os art. 19 e 153, § 29, mencionam só a lei e, pela própria natureza do regime, não comportam interpretação extensiva."[4] Pertinentes à obrigação tributária principal são as regras do art. 97 do CTN, que constituem um desdobramento da regra fundamental contida no art. 153, § 29, da Constituição Federal.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da *legislação* aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). Aliomar Baleeiro entende que também a descrição do fato gerador da obrigação acessória deve ser feita pela *lei.* Invocando o art. 153, § 2º, da Constituição Federal, diz que "da definição desse fato gerador há de constar expressa e especificamente quais as práticas e abstenções impostas ao sujeito passivo delas. Isso não poderá ficar ao arbítrio da autoridade fiscal."[5] Na verdade, porém, o fato gerador da obrigação tributária acessória deve ser descrito na *legislação.* O CTN refere-se à *lei* ao tratar do fato gerador da obrigação principal (art. 114) e à *legislação* quando trata da obrigação acessória (art. 115). A terminologia diversa empregada assume importância decisiva. *Legislação,* na linguagem do

[4] Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 2. ed. Rio de Janeiro, Forense. p. 359.
[5] Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 405.

CTN, "compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes" (art. 96).

4. *A exigência do livro caixa*

A exigência de escrituração do livro caixa, como condição de dedutibilidade das despesas na cédula *D*, formulado em portaria do ministro da Fazenda, tem tido sua legitimidade contestada, pelos motivos já mencionados. Todavia, em se tratando de simples obrigação acessória, entendo ser legítima sua exigência mediante ato normativo emanado da autoridade administrativa. Nenhuma exigência fica ao arbítrio da autoridade, no campo da tributação, em face do próprio conceito de tributo, contido no art. 3º do CTN. Entretanto, as obrigações acessórias podem decorrer da *legislação*, e não apenas da *lei*.

Destaque-se que a exigência formulada pela Portaria BSB-7/72 já constava do art. 12, § 1º, da Lei nº 3 470, de 28.11.58, apenas diversa quanto ao percentual de despesas a partir do qual se sujeitava a ela o contribuinte. O *caput* do art. 3º, do Decreto-lei nº 1 198/71 é mera reprodução do art. 12 da Lei nº 3 470/58. Mas não fixou limitação nenhuma, tendo delegado ao ministro da Fazenda poderes para fazê-lo (art. 3º, parágrafo único), o que foi feito com a já referida portaria.

Note-se que a *lei* estabelece, como *regra geral*, a exigência de comprovação das despesas. A exigência é antiga. Consta do art. 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, consolidado no art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto-lei nº 76 186, de 2.9.75. A inovação está apenas na forma de comprovação — escrituração de livro caixa devidamente autenticado pela repartição da DRF. E se mostra razoável, como meio de garantir maior segurança para a fiscalização do tributo. Assim, não há como se possa vislumbrar qualquer ilegitimidade na Portaria BSB-7/72, do Sr. Ministro da Fazenda.

Com acerto, portanto, decidiu o colendo Tribunal Federal de Recursos, que "não é inconstitucional o parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 1 198, de 27.12.71, que autorizou o ministro da Fazenda a estabelecer limites e condições para a dedução das despesas da cédula *D*. Deve-se entender que tais limites são os meramente processuais, e não os substanciais, que importariam em suprimir uma fatia das deduções possíveis, o que, somente neste caso, seria inconstitucional, por importar em alteração da base de cálculo,

operação somente reservada à lei. O limite, que a Portaria BSB-7 inovou, não é o das deduções teoricamente possíveis, mas aquele abaixo ou acima do qual a dedução se faz desta ou daquela forma, isto é, com livro registrado e escriturado ou sem ele. Houve alteração processual apenas. A substância da obrigação tributária permaneceu a mesma".[6]

[6] Apelação em MS n.º 77 822-RS. Rel. Min. Décio Miranda. Rem. Juiz Federal da 4.ª Vara. Apte. Waldyr Borges Júnior. Apda. União Federal — DJU 10.12.76, p. 10657.