IMPOSTO SOBRE A RENDA — ESCRITURAÇÃO

— Normas sobre escrituração obrigatória.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Parecer Normativo CST n.º 97

1. A legislação do imposto de renda utiliza diversas expressões quando se refere ao dever imposto às várias categorias de contribuintes de comprovar o lucro sujeito à tributação, ora mencionando simplesmente "escrituração", outras vezes falando em "escrituração regular" e referindo-se, também, a "escrituração contábil" ou "escrituração contábil completa". Essa variedade de terminologia deu origem a dúvidas sobre o alcance de cada uma dessas expressões.

2. A nosso ver, a legislação do imposto de renda permite distinguir a *escrituração comercial* e a *escrituração simplificada,* que se extremam em função do grau de complexidade dos registros inerentes a cada uma daquelas espécies de controle, e que são exigidas tendo em vista a natureza jurídica das pessoas envolvidas nas transações, o tipo de atividade econômica exercida e a capacidade econômica dos respectivos contribuintes.

3. As pessoas jurídicas (inclusive empresas individuais equiparadas) estão sempre obrigadas a manter escrituração. O que varia é a espécie de escrituração. Em alguns casos é a comercial, em outros é a escrituração simplificada. O contribuinte pessoa física, em regra, não é obrigado a manter escrituração, embora a lei o autorize a fazê-lo e haja várias exceções a essa regra.

4. A inobservância de escrituração pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais, confere ao fisco o direito de arbitrar-lhes o lucro sujeito à tributação, nos termos do art. 149 do RIR/75.

DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL

5. A escrituração comercial é assim denominada porque originária de obrigações instituídas pelo Código Comercial. Imposta primitivamente aos comerciantes com firma individual e sociedades mercantis em geral, foi estendida pela lei fiscal a todas as pessoas jurídicas obrigadas a apurar o lucro real, inclusive às empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, consoante dispositivo hoje consolidado no art. 135 do RIR/75.

5.1 É a escrituração completa ou regular, disciplinada pela legislação comercial (Decreto-lei n.º 486/69, regulamentado pelo Decreto n.º 64 567/69) e feita de conformidade com a técnica contábil, devendo satisfazer aos seguintes requisitos.

a) ser mantida nos registros contábeis exigidos pela lei, autenticados pelas autoridades competentes;

b) ter os registros escriturados, em idioma e moeda nacionais, segundo ordem uniforme de contabilidade, em forma mercantil, com individuação e clareza, sem intervalo em branco nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas, em ordem cronológica;

c) compreender todas as operações ou transações de conta própria e alheia e incluir todos os rendimentos, custos, despesas, deduções, encargos ou perdas;

d) ter os lançamentos comprovados mediante documentação guardada em boa ordem;

e) estar sob a responsabilidade de profissional habilitado, salvo quando a lei expressamente dispensar.

5.2. A escrituração desta espécie exigida pela legislação do imposto de renda obriga a manutenção de livros obrigatórios e facultativos, quer criados pela lei comercial, quer instituídos pela lei tributária. O livro "Diário" constitui o registro básico de toda a escrituração contábil e, por isso mesmo, a sua utilização é indispensável. A administração fiscal desclassifica a escrita e arbitra o lucro se o contribuinte não o possui, ou não o escritura, já que a falta do "Diário" equivale à inexistência de escrituração.

5.3. Além dos livros obrigatórios previstos no artigo 140 do RIR (registro de inventário e registro das compras), todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda com base no lucro real estão obrigadas a escriturar o "Livro de Apuração do Lucro Real", criado pelo art. 8.º do Decreto-lei n.º 1 598, de 26.12.1977. As normas que disciplinam a sua escrituração constam da Instrução Normativa n.º 028, de 13.06.1978.

5.4. Igualmente, o Decreto-lei n.º 1 598/77 instituiu o "Razão Auxiliar em ORTN", em caráter obrigatório para as companhias abertas e pessoas jurídicas que, no balanço de abertura de exercício social iniciado em 1978, tiverem patrimônio líquido com valor superior a cem mi-

lhões de cruzeiros (Decreto-lei n.º 1 598/77, art. 40, § 2.º). A escrituração deste livro está disciplinada pela Instrução Normativa n.º 035, de 24.07.1978.

5.5. Os livros auxiliares, de escrituração facultativa, são utilizados de conformidade com a conveniência, a natureza e o volume dos negócios. Segundo dispõe o RIR (art. 140, § 6.º), os livros auxiliares terão dispensada a sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados. Entretanto, se a escrituração dos livros obrigatórios é feita sinteticamente, por resumo de registros em livros auxiliares, estes também devem ser submetidos à formalidade de autenticação.

ESCRITURAÇÃO SIMPLIFICADA

6. A escrituração simplificada é a escrituração autorizada pela legislação do imposto de renda nos casos em que não se justifica a exigência de escrituração completa de determinadas categorias de contribuintes, seja pelo volume das operações realizadas, seja pela natureza das atividades exercidas. Seu objetivo é registrar as operações de pessoas jurídicas, demonstrar a receita bruta destas em casos de tratamento privilegiado ou proporcionar a constatação da veracidade dos rendimentos, deduções cedulares e abatimentos da pessoa física.

6.1. Não se trata de escrituração segundo a técnica contábil, mas de escrita rudimentar, feita pelo próprio contribuinte e que, por isso mesmo, pode resumir-se a assentamentos no livro "Caixa". Todavia, é indispensável que os registros sejam feitos com regularidade e que estejam corroborados com documentos comprobatórios, segundo a natureza da atividade desenvolvida.

DAS PESSOAS SUJEITAS A ESCRITURAÇÃO COMERCIAL

7. A lei fiscal impõe o dever de manter escrituração comercial aos seguintes contribuintes:

a) pessoas jurídicas, inclusive por equiparação, obrigadas à apuração do lucro real (RIR, art. 135, combinado com o art. 7.º do D.L. n.º 1 598/77).

b) pessoas físicas equiparadas a empresas individuais pela prática das operações imobiliárias, no caso previsto no art. 3.º, inciso III, do D.L. n.º 1 381/74 e no *caput* do art. 11 do D.L. n.º 1 510/76 (D.L. n.º 1 510/76, art. 12);

c) pessoas físicas que obtiverem rendimentos classificáveis na cédula *G* e que, por força do disposto no art. 54, item III do RIR estiverem obrigadas a apurar o resultado da exploração pela forma *C* (D.L. n.º 902/69, art. 2.º);

d) sociedades beneficentes, associações, fundações e sindicatos que gozem da isenção do imposto de renda (RIR, art. 110, item III e 113, alínea *c*).

DAS PESSOAS SUJEITAS A ESCRITURAÇÃO SIMPLIFICADA

8. Poderão manter apenas a escrituração fiscal ou simplificada os seguintes contribuintes:

a) firmas individuais e as sociedades autorizadas a optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido (Lei n.º 6 468/77, arts. 1.º e 4.º e RIR, art. 142). O contribuinte deverá lançar no livro "Caixa" as operações que não estiverem, no todo ou em parte, sujeitas a escrituração obrigatória no livro de apuração do imposto sobre circulação de mercadorias (RIR, art. 147).

b) pessoas jurídicas, inclusive firmas individuais, que explorarem exclusivamente atividades agrícolas, pastoris, comer-

ciais e industriais, cuja receita bruta não seja superior a Cr$ 150.000,00 (Lei n.º 6 468/77, art. 10 e RIR, art. 142). O contribuinte deverá lançar no livro "Caixa" as operações que não estiverem, no todo ou em parte, sujeitas a escrituração obrigatória no livro de apuração do imposto sobre circulação de mercadorias.

c) pessoas físicas que obtiverem rendimentos classificáveis na cédula *G* e que, por força do disposto no art. 54, item II, do RIR, estiverem obrigadas a apurar o resultado da exploração pela forma *B* (D.L. n.º 902/69, art. 2.º);

d) pessoas físicas que pleitearem deduções de despesas relacionadas com a atividade profissional, na cédula *D*, em montante superior a 20% do rendimento bruto (RIR, art. 48, § 1.º, item II);

e) pessoas físicas que pleitearem deduções de despesas necessárias ao exercício da atividade profissional, na cédula *D*, relativamente à prestação de serviços de transporte de carga ou de passageiros em veículos de sua propriedade, quando o montante exceder, respectivamente, 60% ou 40% dos rendimentos brutos declarados (RIR, art. 49);

f) pessoas físicas que pretenderem demonstrar a veracidade dos rendimentos declarados, bem como das deduções cedulares e abatimentos solicitados (RIR, art. 87, § 2.º e 3.º).

g) pessoas físicas equiparadas a empresas individuais pela prática das operações imobiliárias, previstas no art. 3.º, incisos I e II, do D.L. n.º 1 381/74 (RIR, art. 100, § 6.º, letra *b*).

CASOS PARTICULARES

Sociedades e associações autorizadas a manter escrituração simplificada.

9. As sociedades beneficentes, associações, fundações e sindicatos que gozem da isenção do imposto de renda (RIR, arts. 110 e 113) estão obrigados a manter escrituração completa, conforme vimos no item 7 deste parecer.

9.1. Todavia, a administração fiscal admitiu que aquelas entidades cuja receita bruta não exceder o montante fixado no art. 145, letra *b*, do RIR, poderão utilizar o regime de escrituração simplificada, previsto no art. 142 do mesmo regulamento (ADN 22/76). Tendo em vista, porém, que a base legal daquele dispositivo regulamentar foi revogada expressamente pelo art. 11 da Lei n.º 6 468/77, será permitido, por analogia (CTN, art. 108, item I), o regime de escrituração simplificada às sociedades em questão, cuja receita bruta anual não exceder o limite fixado no art. 1.º da Lei n.º 6 468/77.

Operações imobiliárias. Registro e autenticação de livros

10. A escrituração contábil completa reclamada no art. 12 do Decreto-lei n.º 1 510/76 abrange, necessariamente, a utilização do "Diário" e dos livros auxiliares indispensáveis à clareza e exatidão das transações, que o contribuinte julgue conveniente adotar em razão da natureza e volume dos seus negócios.

10.1. Muito embora a lei não tenha consignado, expressamente, a necessidade do registro e autenticação de ditos livros, a sua obrigatoriedade deflui da própria garantia de legitimidade da escrituração, como providência indispensável à proteção dos mútuos interesses do fisco e dos contribuintes.

10.2. O registro e a autenticação daqueles livros deverão ser efetuados na repartição local da Secretaria da Receita Federal em cuja jurisdição o contribuinte estiver domiciliado.

Operações imobiliárias. Utilização de livros existentes

11. A propósito da exigência, ou não, de escrituração específica para as operações imobiliárias, quando a pessoa física já estiver equiparada a empresa individual em face da exploração de outra atividade, não há porque impugnar-se a existência de uma só escrituração para ambas as atividades, desde que haja individuação nos lançamentos e registros contábeis, de modo a permitir a verificação dos resultados em separado, atendidas as normas constantes do art. 9.º do Decreto-lei n.º 1 381/74 (RIR, art. 103, § 4.º e seguintes).

À consideração superior

CST, em 31 de outubro de 1978. *Juarez de Morais,* Fiscal de Tributos Federais.

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados. *Antonio Augusto de Mesquita Neto,* coordenador.