

MCF MARTINS, CEAMON & FRANCO Advogados e Consultores

COSTA, WAISBERG E TAVARES PAES Sociedade de Advogados

Conceito de Despesas Necessárias à Luz da Jurisprudência do CARF

IX Simpósio de Direito Tributário da APET

Palestrante
Nataanael Martins

São Paulo, 17 de novembro de 2011

Conceito de Renda Tributável (Lucro Real)

MCF COSTA, WAISBERG E TAVARES PAES

RENDA = ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL = LUCRO LÍQUIDO + AJUSTES

Conceito de Lucro Tributável - Ajustes

MCF COSTA, WAISBERG E TAVARES PAES

AJUSTES

- ADIÇÕES
- EXCLUSÕES
- COMPENSAÇÕES

Cf. art. 247 RIR.

Custos e Despesas: Traço distintivo

MCF COSTA, WAISBERG E TAVARES PAES

CUSTOS → AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS

DESPESAS → CONSUMO DE BENS E DIREITOS

DIFERENÇA: EMPREGO DOS RECURSOS

Custos e Despesas: Traço distintivo

MCF COSTA, WAISBERG E TAVARES PAES

CUSTOS Quando se emprega recursos do ativo ou incorre em dívidas para investir na aquisição de um bem ou direito, numa relação permutativa.

DESPESAS Quando se emprega recursos do ativo ou incorre em dívidas para pagamento de um encargo que não representa algo que ainda remanesça no seu ativo, portanto, algo que já tenha sido usado ou consumido, uma perda.

Conceito de Despesas

MCF COSTA, WAISBERG E TAVARES PAES

Encargos não ligados à atividade produtiva e que são necessários à geração de receitas:

- despesas de venda (promoção, colocação, distribuição produtos);
- despesas administrativas (salários e encargos do pessoal da administração);
- despesas financeiras, etc.

Dedutibilidade de Despesas

MCF
Copa, Wessens & Lemos Advogados

DESPESAS DEDUTÍVEIS = DESPESAS OPERACIONAIS

DESPESAS OPERACIONAIS = Necessárias + Normais + Usuais

Conceito de Despesas Operacionais - Dedutíveis na Apuração do IRPJ

MCF
Copa, Wessens & Lemos Advogados

As despesas de possível dedução são as chamadas *operacionais*, como definidas pelo artigo 47 da Lei nº. 4.506/64, reproduzido pelo artigo 299 do RIR:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (...)."

Dedutibilidade de Despesas no IRPJ e na CSLL - Lei 9.249/95

MCF
Copa, Wessens & Lemos Advogados

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

- I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; [Vide Lei 9.430, de 1996]
- II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
- VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;
- VII - das despesas com brindes.

Dedutibilidade de Despesas no IRPJ e na CSLL - Lei 9.249/95

MCF
Copa, Wessens & Lemos Advogados

Art. 13 (...)

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

- I - as de que trata a Lei nº 9.313, de 23 de dezembro de 1991;
- II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;
- III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:
 - a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
 - b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
 - c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

Condições à Dedutibilidade de Despesas

MCF
Copa, Wessens & Lemos Advogados

1ª Condição: As despesas não devem ser computadas nos custos.

DESPESAS

CUSTOS

- Quando há emprego de recursos ou dívidas para pagar um encargo que não representa algo que ainda remanesça no ativo.
- Quando há emprego de recursos ou dívidas para aquisição de um bem ou direito, que faça parte do ativo.

Condições à Dedutibilidade de Despesas

MCF
Copa, Wessens & Lemos Advogados

2ª Condição: As despesas devem ser necessárias, normais e usuais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Necessárias

Basta a existência de uma relação entre elas e as atividades da empresa ou sua fonte produtora.

Parecer Normativo nº. 32/81:

"o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos".

Condições à Dedutibilidade de Despesas

MCF
MAGGIOLI PELLEGRINI

Costa, Waiques
& Lobo, Irajá

Jurisprudência

"A regra geral de definição do lucro real baseado no lucro líquido, ou seja, contábil, é no sentido de que, em princípio todos os dispêndios da empresa são dedutíveis.

A lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para cálculo do lucro tributável. (...)

Partindo dessa premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada ou até mesmo que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contrapartida, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico de ato de favor, estranho aos objetivos sociais. (...)."

Acórdão nº. 101-93720 do Primeiro Conselho de Recursos Fiscais.

13

Condições à Dedutibilidade de Despesas

MCF
MAGGIOLI PELLEGRINI

Costa, Waiques
& Lobo, Irajá

Normais Gastos comuns no ramo de atividade em que atua a companhia ou no tipo de operação envolvida.

Usuais Gastos caracterizados pela habitualidade, pela freqüência com que são incorridos.

Parecer Normativo nº. 32/81:

"[...] despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."

14

Condições à Dedutibilidade de Despesas

MCF
MAGGIOLI PELLEGRINI

Costa, Waiques
& Lobo, Irajá

3ª Condição: Diz respeito à escrituração e possibilidade de comprovação das despesas.

ESCRITURAÇÃO Somente podem ser descontadas na formação da base de cálculo do tributo aquelas despesas devidamente contabilizadas, regra esta flexibilizada em casos específicos, em virtude da aplicação do princípio da verdade material.

COMPROVAÇÃO Deve-se verificar a existência de prescrição legal quanto a alguma forma específica de prova, isto é, a exigência de que a despesa seja comprovada por meio de documento determinado – como notas fiscais, recibos ou faturas –, mas no que se refere especificamente ao imposto sobre a renda e não a outros tributos.

15

Condições à Dedutibilidade de Despesas

MCF
MAGGIOLI PELLEGRINI

Costa, Waiques
& Lobo, Irajá

Jurisprudência

"IRPJ – DESPESAS INCOMPROVADAS – Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

IRPJ – DESPESAS – COMPROVAÇÃO – Devidamente comprovado com documentação hábil e idônea a efetiva despesa, bem como, tratar-se de despesas com característica necessária e essencial a atividade exercida pelo contribuinte e vinculada à fonte produtora dos rendimentos, impõe-se o restabelecimento da dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda."

(Acórdão nº. 101-96082 do Primeiro Conselho de Recursos Fiscais)

16

Condições à Dedutibilidade de Despesas – Regime de Competência

MCF
MAGGIOLI PELLEGRINI

Costa, Waiques
& Lobo, Irajá

4ª Condição: As despesas devem ser deduzidas no lucro real no período-base competente, quando, segundo o regime de competência, tiverem sido efetivamente incorridas.

Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória, *"despesa incorrida é a que: (a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; (b) seja precisamente quantificável; (c) independa de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de prazo, para exemplificar); e (d) possua titular (credor) identificado precisamente."*

(DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. In Revista de Estudos Tributários nº. 3. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1979, p. 24.)

17

Pareceres Normativos

MCF
MAGGIOLI PELLEGRINI

Costa, Waiques
& Lobo, Irajá

▪ **PN nº. 23/1988 – Bancos - Despesas de Captação :**

(...) 5. Não obstante, importa ressaltar que a acirrada concorrência entre as diversas instituições do mercado faz com que os bancos sejam obrigados a oferecer vantagens, só admissíveis face à atual conjuntura em que os diversos agentes econômicos procuram maximizar, no mais curto espaço de tempo possível, seus ganhos.

6. Assim, a remuneração ora enfocada, que a princípio pode parecer mera liberalidade, torna-se necessária na medida em que, não adotando essa prática, o banco perderia para um concorrente a receita e o rendimento derivado de sua aplicação no open market. Como a atividade principal das instituições financeiras, nos termos do art. 17. da Lei nº 4.595/64, é justamente a coleta, intermediação ou aplicação de recursos próprios ou de terceiros, a captação onerosa de tributos, mesmo sendo feita através de procedimentos não ortodoxos, está ligada ao objeto social do banco arrecadador.

18

Pareceres Normativos  

- PN CST nº. 50/1976 – Multas Contratuais:

EMENTA – É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que obrigue o representante comercial, o mandatário ou o comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias.

(...) a multa pecuniária (...) faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus à própria atividade (...).

19

Pareceres Normativos  

- PN CST nº. 61/1979 – Multas por Infrações à Lei :

6. MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA

6.1 - O parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, Sunab etc), penais, trabalhistas etc.

6.2 - Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.

20

Soluções de Consulta  

APARELHOS ENTREGUES GRATUITAMENTE POR EMPRESAS DE TELEFONIA. São dedutíveis, para os efeitos do imposto de renda e da CSLL, o custo de aparelhos entregues gratuitamente pelas empresas de telefonia a seus clientes em cumprimento de programas de fidelidade. (Solução de Consulta nº 250/00 – 6ª RF).

DESPESAS COM VIAGENS DE DIRETORES E GERENTES. As despesas de viagens de diretores ou sócios gerentes são dedutíveis como custo ou despesa operacional desde que razoáveis, comprovadas com documentação hábil e intrinsecamente ligadas à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. (Solução de Consulta nº 227/01 - 8ª RF)

21

Jurisprudência  

MULTA CONTRATUAL - DEDUTIBILIDADE - A multa contratual prevista para as hipóteses de desfazimento do negócio, assim como as cláusulas de indenização por perdas e danos, ajustam-se ao conceito de despesa operacional dedutível. (Ac. nº. 103-19.527)

(...) guarda nítida relação com a atividade exercida pela empresa, resultando de uma garantia à fornecedora do escoamento de sua produção, constituindo-se parte do negócio, inerente ao risco das transações, dotando-se das características de dedutibilidade, normalidade e necessidade, previstas na legislação do imposto de renda. (Ac. nº. 108-07.109)

22

Jurisprudência  

DESPESAS FINANCEIRAS - JUROS BANCÁRIOS - GLOSA DO EXCEDENTE EM RELAÇÃO À TAXA DE REMUNERAÇÃO DE MÚTUO ATIVO - REPASSE DO EMPRÉSTIMO - CARACTERIZAÇÃO – É admissível a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como consequência a desnecessidade da despesa. (CSRF/01-05.423)

CONFRATERNIZAÇÃO. Somente as despesas com eventos de confraternização que alcancem todos os empregados são consideradas dedutíveis (Ac. Nº 05-3.818)

23

Jurisprudência  

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação *ex lege* tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL. (Ac. 1401-00.058)

24



Natanael Martins
nmartins@mcfw.com.br

25