



**INSTITUTO BRASILEIRO
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**Curso de Especialização
em Direito Tributário**

**IRPJ: Impropriedade da
Restrição à Dedução das
Despesas Necessárias**

por

FLÁVIA GUIDA SWERTS

2008.2

IRPJ: Impropriedade da Restrição à Dedução das Despesas Necessárias

por

FLÁVIA GUIDA SWERTS

Monografia apresentada
ao Curso de
Especialização em
Direito Tributário do
Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários
para a obtenção do
Título de Especialista
em Direito Tributário.

2008.2

À minha família, pelo apoio e incentivo.

Agradecimentos

Ao amigo e ex-companheiro de escritório Luiz Carlos Américo, pelo apoio e paciência. Além, é claro, das sempre divertidas e enriquecedoras aulas de Direito Tributário.

À Patricia Azevedo, pessoa admirável e advogada extraordinária, com quem tenho a honra de conviver diariamente. Seus ensinamentos não se resumem ao Direito Tributário. São lições de vida.

Aos companheiros de trabalho Daniel Treistman, Lila Maria e Nathalia Zaher pela recorrente e preciosa ajuda no que se refere às questões contenciosas.

À querida Luciana Sodré, pela amizade sincera e incentivo constante .

RESUMO

A partir do disposto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, infere-se que o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas incide sobre o acréscimo patrimonial. E para se determinar esse incremento é essencial subtrair do montante global auferido pela pessoa jurídica em um determinado período de apuração as despesas incorridas por ela para obter riqueza nova. Dessa forma, ao tentarem restringir a dedutibilidade das despesas necessárias às atividades desenvolvidas pelas empresas, o Fisco e/ou o legislador ordinário estão, na verdade, ofendendo os ditames constitucionais. Uma vez que tal prática faz com que o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas recaia sobre uma ordem de grandeza totalmente diferente daquela estabelecida pela Carta Magna. Logo, qualquer tentativa de limitação à dedução das despesas necessárias é uma impropriedade.

Palavras-chave: Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – Dedutibilidade – Despesas necessárias – Fisco – Legislador ordinário.

SUMÁRIO

1 – Introdução	07
2 – Regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas: critério material e critério quantitativo (base de cálculo)	10
2.1 – Critério material	11
2.2 – Critério quantitativo (base de cálculo)	14
3 – Determinação das despesas dedutíveis	17
3.1 – Dos requisitos para a dedutibilidade	19
3.1.a – As despesas não podem ser custos	19
3.1.b – As despesas têm de ser necessárias à atividade da empresa, além de usuais ou normais às operações desempenhadas	20
3.1.c – As despesas têm de ser computadas no período-base competente	21
3.1.d – As despesas têm de ser escrituradas e comprovadas	22
4 – Improriedade da restrição do conceito de despesa necessária	26
4.1 – Lei nº 9.249/95: restrição à dedutibilidade das despesas necessárias	31
5 – Conclusão	35
Bibliografia	37

ABREVIACÕES

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas

CTN – Código Tributário Nacional

IRPJ – Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RMIT – Regra-matriz de incidência tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

Introdução

O imposto de renda é uma fonte essencial de arrecadação do Governo brasileiro desde o seu surgimento. Já no início do Segundo Reinado é possível identificar uma disposição, na Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que se assemelha ao que hoje se conhece por imposto sobre a renda. O artigo 23 da referida lei estabelecia que todas as pessoas que recebessem vencimentos dos Cofres Públicos Gerais, a qualquer título, ficariam sujeitas ao pagamento de uma contribuição, cujo percentual variava de acordo com o montante auferido. No entanto, pode-se dizer que o imposto de renda surgiu efetivamente em 1922, através da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro. O artigo 31 desse diploma legal determinava, *in verbis*: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, *anualmente*, por toda a pessoa *physica* ou *juridica*, residente no *territorio* do *paiz*, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto *liquido* dos rendimentos de qualquer origem¹.”

O presente trabalho pretende analisar única e exclusivamente o imposto de renda das empresas. Dentro desse escopo, o objeto principal de estudo será a questão da dedutibilidade das despesas e a impropriedade de se tentar restringir tal dedução quando se trata de despesas absolutamente necessárias às atividades das pessoas jurídicas.

A defesa da dedução de tais despesas sem qualquer limitação por parte do Fisco e/ou do legislador ordinário se justifica, em linhas gerais, pelo fato de o IRPJ incidir sobre o acréscimo patrimonial e para determiná-lo é necessário deduzir da quantia total auferida pela empresa as despesas incorridas para a obtenção do referido incremento.

Nesse sentido, apenas a título de curiosidade, é interessante perceber que é possível identificar nos primórdios do imposto de renda elementos que fazem parte da atual sistemática do referido tributo. A Lei nº 4.625/22, por exemplo, já determinava que o imposto incidiria sobre “o conjunto líquido dos rendimentos”,

¹ Ortografia original da época.

o que pode configurar uma prévia do conceito de acréscimo patrimonial. Além disso, esse diploma legal foi alterado pela Lei nº 4.783/23, que acabou com o caráter genérico da lei anterior que mencionava “rendimentos de qualquer origem” e especificou quais rendimentos seriam tributáveis por meio de quatro categorias, a saber: (i) comércio e qualquer exploração industrial, exclusive agrícola; (ii) capitais e valores mobiliários; (iii) ordenados públicos e particulares, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer título e forma contratual; (iv) exercício de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior. O Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924, que aprovou o regulamento do imposto sobre a renda, por sua vez, já previa a prática de deduções, quais sejam: (i) despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar os rendimentos; (ii) impostos diretos pagos ao governo federal; (iii) partes de rendimentos já tributadas em outras categorias; (iv) quotas-partes de lucros líquidos, distribuídos a terceiros, desde que não fizessem parte de uma razão comercial; (v) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou de força maior; (vi) quotas de amortização relativas ao capital de primeiro estabelecimento para o exercício de uma profissão; (vii) contribuições e doações aos cofres públicos².

A questão da dedutibilidade das despesas é extremamente importante tanto do ponto de vista teórico, pois reflete e externaliza a sistemática constitucional do IRPJ, quanto do ponto de prático referente ao cotidiano das mais diversas empresas. Somado a isso se observa as recentes manifestações do Fisco e do legislador ordinário, como a Lei nº 9.249/95, no sentido de limitar a dedução das despesas necessárias. Daí a relevância de um estudo sobre o tema em comento.

Nesse sentido, é válido esclarecer que, como o escopo deste trabalho é a dedutibilidade das despesas, só será abordado aqui o lucro real. As outras duas alternativas na definição da base de cálculo do IRPJ – lucro arbitrado e lucro presumido – não serão desenvolvidas. Cabe apenas mencionar que só se pode

² As informações históricas foram obtidas no *site* da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosBrasil.asp>>. Acesso em 07 fev. 2009; e no artigo de COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda**: Conceitos, princípios e comentários. São Paulo: Atlas, 1996, p. 24-33.

utilizar o lucro arbitrado quando o lucro real não puder ser auferido e de acordo com os critérios previstos em lei. O lucro presumido, por sua vez, pode ser aplicado por escolha do contribuinte, mas também somente nos casos autorizados por lei.

Este trabalho, portanto, está voltado para demonstrar que as autoridades tributárias e/ou o legislador ordinário não devem restringir a dedutibilidade das despesas necessárias para a execução das atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas, pois isso representa uma afronta aos preceitos constitucionais formadores do IRPJ.

Nesse sentido, é fundamental analisar a regra-matriz de incidência tributária do IRPJ, em especial, os critérios material e quantitativo, com destaque para a base de cálculo, como demonstrado no Capítulo 2. Isso porque o entendimento exposto acima advém justamente da apreciação acurada do fato gerador desse imposto e do montante sobre o qual ele verdadeiramente incide.

O Capítulo 3, por sua vez, explica, de forma detalhada, quais os requisitos estabelecidos pela legislação tributária para que as despesas possam ser consideradas dedutíveis.

Em relação ao Capítulo 4, o propósito é demonstrar que a restrição do conceito de despesa necessária é uma impropriedade e, conseqüentemente, fazer uma crítica à Lei nº 9.249/95.

2

Regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas: critério material e critério quantitativo (base de cálculo)

A RMIT é uma norma jurídico-tributária em sentido estrito que define as características do tipo tributário, quais sejam, critérios material, temporal, espacial, subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Ou seja, em última análise, a RMIT tem a função de instituir um tributo, sendo a norma que faz surgir no ordenamento jurídico a obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho sintetiza:

“Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u’ a norma de conduta vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.³”

Daí a RMIT ser fundamental para a análise acurada não só do IRPJ como de qualquer outro tributo. Através dela é possível compreender a estrutura do tributo desde a ocorrência de um fato (hipótese) até os efeitos jurídicos (consequência) decorrentes desse acontecimento. Afinal, como esclarece Paulo de Barros Carvalho, a legislação não apresenta normas jurídicas reunidas de maneira estruturada e organizada, o que faz com que as disposições se percam e, ao mesmo tempo, se misturem nos estatutos legais. Então, nada mais adequado do que utilizar a RMIT como forma de “montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica⁴”.

No que tange à questão da dedutibilidade de despesas para efeitos da apuração do lucro real é imprescindível examinar os critérios material e quantitativo (a base de cálculo especificamente) do IRPJ. Isso porque o entendimento de que o Fisco está impossibilitado de restringir o conceito de

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 376.

⁴ Ibid. p. 262.

despesas consideradas dedutíveis advém justamente da apreciação detalhada do fato gerador desse imposto e do montante (ordem de grandeza) sobre o qual ele realmente incide. Análise essa, é claro, feita com estrita observância aos preceitos constitucionais.

2.1 – Critério material

Na lição de Paulo de Barros Carvalho o critério material refere-se a um comportamento – de pessoas físicas ou jurídicas – e nele há invariavelmente a presença de um verbo seguido por um complemento. Nesse sentido, a partir da análise do artigo 153, inciso III, da CF⁵ e do artigo 43 do CTN⁶, infere-se que a materialidade do IRPJ é o acréscimo patrimonial. Porém, a literalidade dos textos da CF e do CTN não faz menção à expressão acréscimo patrimonial. O que se lê, respectivamente, é “renda e proventos de qualquer natureza” e “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza”. Torna-se, então, fundamental perquirir o conceito de renda, pois é através dele que se alcança a idéia de aumento patrimonial e, conseqüentemente, se tem condições de fazer com que o IRPJ seja cobrado pela União nos estritos limites estabelecidos pela CF.

⁵ Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁶ Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º - Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O conceito de renda, no entanto, não está explícito no texto constitucional. Mas isso em momento algum impede que tal conceito seja extraído diretamente da CF. Afinal, a CF não é composta apenas daquilo que está expresso em seu texto.

- 12 -

Os princípios implícitos também fazem parte do arcabouço constitucional, sendo imprescindível ressaltar que “inexiste hierarquia entre os princípios constitucionais explícitos e implícitos. Estes podem concorrer com aqueles em casos concretos, impondo-se, nesta hipótese, o empreendimento de uma ponderação de interesses para resolução satisfatória da controvérsia⁷.”

Além disso, a CF é o fundamento de validade de todas as normas do sistema jurídico brasileiro. Então, se o texto constitucional delimitou a competência tributária de cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e estabeleceu o critério material dos tributos é porque essas questões não podem ficar a cargo do legislador infraconstitucional. Como bem pontua Roque Antonio Carrazza: “A Constituição (...) é a base de todo nosso direito público, notadamente de nosso direito tributário. De fato, no Brasil, por força de uma série de particularidades, as normas tributárias são, por assim dizer, o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior⁸.”

Isso significa que o conceito de renda – ainda que seja presumido – tem de ser extraído da própria CF. A forma mais adequada de se fazer isso, portanto, é através de uma interpretação sistemática, pois ela leva em consideração a totalidade das normas de um determinado sistema jurídico no qual a norma a ser interpretada se insere. Ou seja, no caso em tela, o conceito de renda tem de se compatibilizar ao sistema tributário nacional criado pela CF. José Artur Lima Gonçalves, por exemplo, em seu livro “Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais” fez esse exercício interpretativo e através dos chamados “conceitos próximos”, isto é, aqueles que tangenciam e/ou o influenciam o conceito em análise – chegou ao “conceito pressuposto” de renda na CF, qual

⁷ SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.54.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 52.

seja: “(i) Saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”⁹”

Nesse mesmo sentido, interessante observar a detalhada definição aduzida por Paulo Ayres Barreto:

- 13 -

“Renda, portanto, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, há de ser interpretada como o acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado dado lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro.”¹⁰”

Diante da supremacia constitucional vigente no ordenamento jurídico brasileiro e da consequente observância que os entes tributantes têm de manter aos ditames contidos na CF, principalmente, no que diz respeito às limitações ao poder de tributar, é imperativo depreender o conceito de renda diretamente da CF. E como tal conceito traz claramente a idéia de saldo positivo, de acréscimo entende-se renda como acréscimo patrimonial¹¹ que é, como já mencionado anteriormente, o critério material do IRPJ.

Cumprido observar que esse entendimento não é apenas uma construção doutrinária. Não é de hoje que o STF – principal órgão do Poder Judiciário brasileiro, a quem compete, precipuamente, a guarda da CF – entende renda como acréscimo patrimonial. Em 1978, o Ministro Cunha Peixoto explicou que “(...) por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio¹².” O Tribunal Pleno do STF, por sua vez, em 1993, se manifestou no mesmo sentido: “Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica

⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, [1997]. p. 179.

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – Pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 774.

¹¹ Nesse sentido: “Renda, portanto, para fins tributários, é acréscimo patrimonial”. MACHADO, Hugo de Brito. Despesas necessárias na determinação da base de cálculo do imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 162, p. 09, mar. 2009. E “(...) podemos afirmar que o fato gerador do imposto de renda se resume a aumento patrimonial”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41.

¹² Trecho do voto exarado no acórdão RE 89791/RS, STF, Primeira Turma, Relator Ministro Cunha Peixoto, Brasília, Julgamento: 03/10/1978, Publicação: 20/10/1978. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(89791.NUME.%20OU%2089791.ACMS.\)&base=baseAcordoes](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(89791.NUME.%20OU%2089791.ACMS.)&base=baseAcordoes)>. Acesso em: 10 jan. 2009.

reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso¹³.”

Em 2002, o Ministro Carlos Velloso reiterou o referido entendimento no

- 14 -

juízo do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 199317/RS, conforme trecho de seu voto transcrito a seguir:

“(…) asseverei que não seria possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. (…) o que acima foi dito tem íntegra procedência diante da CF/88, art. 153, III e, especialmente do que dispõe o art. 43, CTN, lei complementar que estabelece o fato gerador do imposto por força do que dispõe o art. 146, III, a da Constituição¹⁴.”

O IRPJ, portanto, não incide puramente sobre meros ingressos obtidos pela pessoa jurídica. Ingressos esses entendidos como fluxo, movimento, ou seja, todo tipo de entrada na contabilidade da pessoa jurídica que não necessariamente represente qualquer incremento patrimonial. Cabe aqui pontuar a distinção com o significado do termo receita. Esta, por sua vez, é um “tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo; (…) a receita modifica o patrimônio, incrementado-o¹⁵”. A cobrança do referido imposto, portanto, só está autorizada em caso de efetivo acréscimo patrimonial, isto é, tem de ocorrer um resultado positivo, um aumento da capacidade econômica da empresa ao longo do período de apuração em questão.

2.2 – Critério quantitativo (base de cálculo)

¹³ Trecho da ementa do acórdão RE 117887/SP, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, Brasília, Julgamento: 11/02/1993, Publicação: 23/04/1993. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(117887.NUME.%20OU%20117887.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(117887.NUME.%20OU%20117887.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 10 jan. 2009.

¹⁴ RE-AgR 199317/RS, STF, Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, Brasília, Julgamento: 24/09/2002, Publicação: 25/10/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=acrescimo%20adj%20patrimonial%20e%20imposto%20adj%20de%20adj%20renda&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 10 mar. 2009.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 26.

O artigo 44 do CTN¹⁶ determina que a base de cálculo do IRPJ é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Ou seja, tal montante deverá indicar justamente o acréscimo patrimonial auferido pela

- 15 -

peessoa jurídica. Afinal, como minudencia Paulo de Barros Carvalho, “a base de cálculo é a grandeza (...) que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária¹⁷.” Se o comportamento que autoriza a incidência do IRPJ é a obtenção de acréscimo patrimonial, a quantia expressa pela base de cálculo deve corresponder exatamente ao valor deste aumento patrimonial. Nota-se, portanto, que o fato jurídico-tributário – no caso em análise, o acréscimo patrimonial – está presente não só na hipótese da RMIT (critério material) como também no consequente (base de cálculo), só que neste último momento de forma dimensionada, mais objetiva. Então, no que se refere ao IRPJ, a base de cálculo acaba por confirmar a materialidade do imposto.

Dessa forma, não se pode pensar em colocar na base de cálculo qualquer tipo de registro que contrarie o conceito de aumento patrimonial, de riqueza nova sob pena de descaracterizá-la e fazer o IRPJ incidir sobre algo totalmente diferente dos mandamentos constitucionais. Não é por acaso que Hugo de Brito Machado, em artigo recém-publicado, ressalta com veemência que: “são inadmissíveis as prescrições legais que ao estabelecerem o que não pode ser considerado na determinação da base de cálculo do imposto termine por fazer com que este incida sobre o que não é acréscimo patrimonial¹⁸.”

Como conseqüência lógica do raciocínio desenvolvido acima, o lucro real, que nada mais é do que a base de cálculo do IRPJ, também deve ser congruente com o conceito de acréscimo patrimonial. Nos termos do artigo 247 do RIR¹⁹ (Decreto nº 3.000/99), o lucro real é obtido pelo lucro líquido do período de

¹⁶ Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p.360-361.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 11.

¹⁹ Art. 247 - Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

apuração ajustado pela adição de parcelas indicadas na legislação tributária como não dedutíveis e pelas exclusões ou compensações também prescritas ou autorizadas pela referida legislação.

O lucro líquido do período de apuração, por sua vez, é a soma algébrica do lucro operacional – ou seja, o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica –, dos resultados não operacionais, e das participações, conforme dispõe o artigo 248 do RIR²⁰. É justamente na determinação do lucro líquido que se leva em consideração as despesas incorridas pela empresa. Afinal, se o IRPJ incide sobre o acréscimo patrimonial é preciso subtrair do montante total auferido pela pessoa jurídica as despesas feitas por ela para conseguir obtê-lo. Nos dizeres de Pedro Anan Jr. e Thaís Abreu de Azevedo Silva, o “(...) acréscimo patrimonial experimentado pela pessoa física ou jurídica, assim entendido quando houver incorporação de riqueza nova ao patrimônio existente, descontados logicamente os gastos necessariamente expendidos para obtenção de tal riqueza, pois somente valores líquidos acrescem o patrimônio²¹.”

Cumprido observar que para fins contábeis toda e qualquer despesa deve ser abatida da receita para a determinação do lucro líquido da empresa. No entanto, a legislação tributária não permite que todas essas despesas sejam dedutíveis para efeito de IRPJ. Por isso, para se chegar ao lucro real é necessário adicionar as parcelas indicadas como não dedutíveis.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores.

²⁰ Art. 248 - O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

²¹ ANAN JR., Pedro; SILVA, Thaís Abreu de Azevedo. Regras gerais da dedutibilidade das despesas. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Imposto de renda pessoa jurídica: teoria e prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 346-347.

3

Determinação das despesas dedutíveis

Já se sabe que deduzir as despesas incorridas pela pessoa jurídica é essencial para estabelecer a base de cálculo do IRPJ. Isso porque sem este procedimento estaria se tributando o montante bruto auferido pela empresa em um determinado período de apuração, o que agrediria sobremaneira a CF. E como bem ressaltou o Ministro do STF Celso de Mello em decisão monocrática proferida em 1998: “O fundamento do poder de tributar (...) reside no dever jurídico de essencial e estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República²².”

Resta agora analisar os critérios utilizados pela legislação tributária para determinar que despesas podem ser consideradas dedutíveis. Mais crucial do que isto, no entanto, é atentar para a impossibilidade de o Fisco ou o legislador ordinário restringirem os conceitos relacionados às despesas dedutíveis.

Antes de responder a tais questionamentos, faz-se necessário compreender a significação de despesa e o que a diferencia de custo. Em linhas gerais, pode-se dizer que tanto as despesas quanto os custos estão relacionados a recursos despendidos pela pessoa jurídica. É por isso que muitas vezes ambos os termos são utilizados como sinônimos. No entanto, há uma distinção entre eles. Custos são todos os gastos relacionados única e exclusivamente com a produção dos produtos e/ou serviços fornecidos pela pessoa jurídica, como descreve, por exemplo, o artigo 290 do RIR²³. Ou seja, “é o montante financeiro aplicado para a

²² Trecho do voto exarado na decisão monocrática Pet 1466/PB, STF, Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, Julgamento: 25/08/1998, Publicação: 02/09/98. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(1466.NUME.%20OU%201466.DMS.\)%20NAO%20S.PRES.&base=baseMonocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(1466.NUME.%20OU%201466.DMS.)%20NAO%20S.PRES.&base=baseMonocraticas)>. Acesso em: 20 fev. 2009.

²³ Art. 290 - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente: I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior; II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

aquisição, produção e venda de bens e serviços²⁴.” Despesas, por sua vez, são os demais gastos incorridos pela empresa para o seu funcionamento e manutenção. Isto é, gastos desembolsados ou devidos pela mesma, necessários ao desenvolvimento de suas operações.

Feitos esses esclarecimentos, é oportuno retornar ao estudo da determinação das despesas dedutíveis. Observe-se que as regras gerais referentes à dedutibilidade das despesas encontram-se consolidadas no artigo 299 do RIR, conforme transcrição abaixo:

Seção III
Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I
Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Da análise do dispositivo supramencionado é possível inferir que para que uma despesa seja considerada dedutível para fins de IRPJ ela (i) não pode ser custo; tem de ser (ii) necessária à atividade da empresa e usual ou normal ao tipo de operação desempenhada. Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesas pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade. Porém, há quem insista em dizer que essas normas possuem certos termos que

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo

²⁴ CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ – Teoria e prática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 155.

podem ser considerados imprecisos e, conseqüentemente, dar margem a interpretações distintas. Por exemplo: o que é exatamente uma despesa

- 19 -

necessária? E despesa usual ou normal? A quem cabe determinar isso? Por mais subjetivos que tais expressões possam parecer não se pode esquecer a finalidade maior da dedutibilidade das despesas, qual seja: fazer com que o IRPJ incida efetivamente sobre o acréscimo patrimonial, conforme determina a CF, e não sobre todo e qualquer ingresso auferido pela pessoa jurídica. No entanto, os entes tributantes se apegam a essa suposta indeterminação e/ou subjetividade para tornar a base de cálculo do IRPJ maior do que ela tem de ser, impedindo que os contribuintes excluam despesas claramente dedutíveis tendo em vista a atividade produtiva que cada um deles desempenha. Por isso, cabem aqui, mais uma vez, as sábias palavras do Ministro do STF Celso de Mello: “O exercício do poder impositivo, por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar, não deve converter-se em instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional²⁵.”

3.1 – Dos requisitos para a dedutibilidade

3.1.a – As despesas não podem ser custos

Como já explicitado anteriormente, custos e despesas são, em última análise, dispêndios efetuados pela pessoa jurídica. Mas o que os diferencia é a finalidade com que esses gastos são empregados. O que se tem no item em análise, portanto, é que para serem dedutíveis as despesas não podem ter sido classificadas como custos.

²⁵ Trecho do voto exarado na decisão monocrática Pet 1466/PB, STF, Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, Julgamento: 25/08/1998, Publicação: 02/09/98. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(1466.NUME.%20OU%201466.DMS.\)%20NAO%20S.PRES.&base=baseMonocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(1466.NUME.%20OU%201466.DMS.)%20NAO%20S.PRES.&base=baseMonocraticas)>. Acesso em: 17 jan. 2009.

Por mais que essa exigência seja considerada um requisito para que a despesa seja dedutível, é bastante pertinente atentar para a observação feita por Ricardo Mariz de Oliveira: “trata-se de regra vazia de conteúdo conceitual por não

- 20 -

conter qualquer critério necessário a que se separar custos de despesas, o que deve ser feito através da destinação dada às utilidades a que se refere este ou aquele dispêndio²⁶.”

3.1.b – As despesas têm de ser necessárias à atividade da empresa, além de usuais ou normais às operações desempenhadas

Este é, sem dúvida, o principal requisito para a dedutibilidade das despesas. A legislação do IRPJ é inequívoca ao estabelecer que “são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.” No entanto, não é de hoje que são suscitados inúmeros questionamentos acerca das expressões “despesa necessária”, “despesa normal, usual”, pois há uma tendência geral em querer analisar questões relativas à dedutibilidade de forma extremamente subjetiva. Por isso já em 1981, o Coordenador do Sistema de Tributação (CST) emitiu o Parecer Normativo nº 32²⁷ elucidando tais conceitos. “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.” Por despesa normal o referido Parecer entende: “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.”

Interessante observar aqui a colocação de Edmar Oliveira Andrade Filho de que o requisito da normalidade pode ser analisado sob os aspectos qualitativo e quantitativo. Sob o viés qualitativo, a despesa é normal quando mantém íntima e

²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 684.

²⁷ Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 32, de 17 de agosto de 1981. Publicação no Diário Oficial da União em 19 de agosto de 1981. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=pesquisa_nw%2Fpesquisa1.php%3Ffastsearch%3D1&atos=1&escopo=1&orgao=&conteudo=&a=0&front=1&f_secao=F&psq_mod_query=legislacao_federal&especie=PN&numero=32&ano=>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

inseparável relação com as atividades corriqueiras da empresa. Tal aspecto segue, portanto, a linha do Parecer Normativo supramencionado. Quanto ao elemento

- 21 -

quantitativo, a despesa é considerada normal se os valores desembolsados forem razoáveis, ou seja, “o valor pago ou empenhado deveria corresponder a uma justa retribuição pelos bens e serviços obtidos segundo as regras de mercado existentes em cada lugar e em cada época²⁸.”

É claro que mesmo com todo o esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas mais diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento.

No entanto, o crucial é que as pessoas jurídicas e, principalmente, os entes tributantes levem em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos. Na lição de Ricardo Mariz de Oliveira: “o importante (...) para se calcular corretamente o IRPJ é partir do pressuposto da dedutibilidade das despesas, admitindo-se nestas todas as que concorram para a atividade empresarial e para a produção do lucro a ser tributado, e isto se deve aferir objetivamente, e não por critérios de julgamento pessoal²⁹.”

Além dos dois requisitos para a dedutibilidade das despesas citados acima, que podem ser apreendidos da leitura direta do artigo 299 do RIR, Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra “Fundamentos do Imposto de Renda”, destaca outros dois, tão relevantes quanto, frutos de uma interpretação sistemática da legislação do IRPJ.

3.1.c – As despesas têm de ser computadas no período-base competente

²⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 169.

²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 690.

Por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este

- 22 -

requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na Contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independente de já ser sido efetivamente paga ou não. Dessa forma, como bem pontua Ricardo Mariz de Oliveira, “não é lícito à pessoa jurídica deixar despesas em ativo diferido, circulante ou realizável, para debitá-las aos resultados de períodos-base futuros, sem que haja justificativa legal para tanto³⁰.”

3.1.d – As despesas têm de ser escrituradas e comprovadas

Pode-se inferir da explicação constante do subitem anterior que as despesas, para serem dedutíveis, têm de estar devidamente lançadas na Contabilidade de empresa, ou seja, têm de estar escrituradas. Cumpre observar que essa escrituração é feita com base em uma série de regras contábeis, sobre as quais não cabe aqui uma análise detalhada. Vale apenas a menção de que a função precípua da Contabilidade é registrar todos os acontecimentos ocorridos no dia-a-dia da empresa que tenham significação patrimonial, econômica. Ou como melhor define a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 774/94: “O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações³¹.”

Além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa. No entanto, é interessante constatar que, para fins fiscais, não há uma forma única – salvo se a legislação tributária estabelecer expressamente algum requisito específico para a comprovação de determinada despesa – de comprovar tais despesas. Os documentos comprobatórios aceitos acabam variando de acordo com a natureza e as particularidades de cada operação.

³⁰ Ibid. p. 721.

³¹ Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 774/94. Brasília. Publicada em 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_774.doc>. Acesso em: 10 jan. 2009.

O Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 643/71³², por exemplo, que admite como operacionais as despesas de combustíveis e de manutenção de veículo de propriedade de empregado, pagas pelo empregador como ressarcimento pelo uso no trabalho, desde que exigido pelas atividades usuais ou normais desenvolvidas pela empresa, fala apenas em “documentação original dos gastos” como forma de comprovação de tais despesas.

Já o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 108/72³³, que dispõe sobre o mesmo assunto do Parecer supramencionado, determina que a comprovação da utilização do veículo e do desembolso do preço deve ser feita de forma efetiva e que “havendo comprovação idônea dos gastos e de sua causa, a dedução é admitida.”

O Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 10/76³⁴, que dispõe sobre despesas com alimentação, hospedagem, entre outras, quando feitas por funcionários ou diretores, a serviço da empresa, por sua vez, estabelece que: “a comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.”

A maior parte da jurisprudência por sua vez, menciona apenas que a comprovação deve ser feita através de “documentação hábil e idônea”. Aliás, tal

³² Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 643, de 03 de setembro de 1971. Publicação no Diário Oficial da União em 01 de novembro de 1971. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=pesquisa_new%2Fpesquisa1.php%3Ffastsearch%3D1&atos=1&escopo=1&orgao=&conteudo=&a=0&front=1&f_secao=F&psq_mod_query=legislacao_federal&especie=&numero=643&ano=>>. Acesso em: 18 jan. 2009.

³³ Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 108, de 24 de março de 1972. Publicação no Diário Oficial da União em 25 de abril de 1972. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=pesquisa_new/pesquisa1.php?fastsearch=1::atos=1&escopo=1&orgao=&conteudo=&a=0&front=1&especie=&numero=108&ano=1972&uf=%20&e=_>>. Acesso em: 18 jan. 2009.

³⁴ Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 10, de 28 de janeiro de 1976. Publicação no Diário Oficial da União em 19 de fevereiro de 1976. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=pesquisa_new/pesquisa1.php?fastsearch=1::atos=1&escopo=1&orgao=&conteudo=&a=0&front=1&especie=&numero=10&ano=1976&uf=%20&e=>>. Acesso em: 18 jan. 2009.

expressão é utilizada quase que de forma auto-explicativa, pois os julgados não esclarecem quais os requisitos para um documento ser considerado hábil e idôneo. Nesse sentido, interessante observar, por exemplo, algumas decisões do Conselho de Contribuintes e das Delegacias da Receita Federal de Julgamento ao analisar a questão da comprovação das despesas:

“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.” (Conselho de Contribuintes – Primeira Câmara – Acórdão 101-96082 - Número do Recurso 148937 – Relator: Valmir Sandri – Data da Sessão: 29/03/2007).³⁵ Grifo nosso.

“IRPJ - DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Não tendo a contribuinte logrado comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, os dispêndios apropriados como despesas operacionais revela-se procedente a glosa fiscal. IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA - Compete ao contribuinte, o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua efetiva realização, necessidade, normalidade e usualidade.” (Conselho de Contribuintes – Terceira Câmara – Acórdão 103-22318 - Número do Recurso 141551 – Relator: Cândido Rodrigues Neuber – Data da Sessão: 24/02/2006).³⁶ Grifo nosso.

“IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - COMPROVAÇÃO - As despesas operacionais somente são dedutíveis quando comprovadas com documentação hábil e correspondam a bens ou serviços efetivamente recebidos, necessários, normais e usuais na atividade da empresa.” (Conselho de Contribuintes – Oitava Câmara – Acórdão 108-08207 - Número do Recurso 138648 – Relator: Margil Mourão Gil Nunes – Data da Sessão: 25/02/2005).³⁷ Grifo nosso.

“IRPJ – DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA – MANUTENÇÃO. A teor da jurisprudência deste Colegiado, a dedutibilidade da despesa reclama, além da sua necessidade usualidade e normalidade, a sua comprovação por documentos hábeis e idôneos.” (Conselho de Contribuintes – Sétima Câmara – Acórdão 107-07321 - Número do Recurso 132009 – Relator: Natanael Martins – Data da Sessão: 10/09/2003).³⁸ Grifo nosso.

³⁵ Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/E4693CC65A6E3506032572B3001DFF76?OpenDocument&posicao=DADOS7E9EEA>>. Acesso em: 18 jan. 2009.

³⁶ Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/1F96A9612A04BB6C0325712500043CEE?OpenDocument&posicao=DADOS5C21BE>>. Acesso em: 18 jan. 2009.

³⁷ Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/1C9B2AFF98C2F7BC03256FB70002FCEB?OpenDocument&posicao=DADOS4C27C2>>. Acesso em: 18 jan. 2009.

³⁸ Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb>>.

A doutrina também utiliza o termo “documentação hábil e idônea” de maneira corriqueira e sem aprofundar muito o seu significado. Mas, pelo menos, fornece certas indicações a respeito de seu conteúdo. Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, por exemplo, caracterizam documento idôneo como aquele “que é apto, próprio e adequado a atingir o fim desejado pela legislação tributária, qual seja, a comprovação da despesa³⁹.”

Na linha do que foi explicitado anteriormente com relação ao fato de os documentos hábeis para a comprovação das despesas dedutíveis variarem de acordo com as especificidades de cada operação, impende destacar a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza que declarou que as notas fiscais simplificadas e os cupons de máquinas registradoras não são documentos hábeis capazes de comprovar despesas operacionais (dedutíveis) relacionadas ao abastecimento de veículos:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: GLOSA DE DESPESA OPERACIONAL. NOTA FISCAL SIMPLIFICADA. NOTA DE ABSTECIMENTO DE COMBUSTÍVEL. As notas de abastecimento de combustível, notas fiscais simplificadas e os cupons de máquinas registradoras, não são documentos hábeis para comprovar despesas operacionais, por não reunirem elementos materiais capazes de identificar o comprador, ou os bens e/ou serviços adquiridos. Assim, conclui-se que tais dispêndios não se prestam à finalidade de dedutibilidade na apuração do lucro real.” (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – 3º Turma - Acórdão nº 08-3752 de 13 de novembro de 2003)⁴⁰. Grifo nosso.

Nota-se, portanto, como bem sintetiza Ricardo Mariz de Oliveira, que com relação à comprovação das despesas:

“O essencial é que, qualquer que seja o documento (...), ele identifique as partes, a natureza das despesas, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nele tenha incorrido. E, no caso de despesas cuja comprovação para fins do imposto de renda tenha forma especial prevista na respectiva lei, está é inafastável⁴¹.”

nsf/Ementa/9CFB53F1494DCAC203256DA000011B64?OpenDocument&posicao=DADOS2D2A7A>. Acesso em: 18 jan. 2009.

³⁹ CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. Op. cit., p. 172.

⁴⁰ Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=08-3752+&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=08-3752+&s4=&s5=&s6=&s8=>)>. Acesso em: 18 jan. 2009.

⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p.718.

4

Impropriedade da restrição do conceito de despesa necessária

A legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506/64 – que serviu de base para o disposto no artigo 299 do RIR – e este Regulamento (Decreto nº 3.000/99) em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Nota-se que não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas à especificidade das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer, de onde se depreende que:

“O conceito de despesa dedutível é qualitativo, isto é, prende-se à natureza da despesa. Se a despesa, por sua natureza (não por seu valor) for inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha, será necessária e dedutível⁴²,”

Então, assim como a definição do que seja renda não está a cargo do legislador ordinário, pois tal significação tem de ser depreendida diretamente da CF, também não cabe ao referido legislador, Fisco, Poder Judiciário e nem mesmo ao contribuinte inferir sobre o que possa ou não ser caracterizado como despesa necessária. Afinal, despesa necessária é um conceito geral, amplo, o qual abrange toda e qualquer despesa essencial para a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

E tal entendimento não podia ser diferente. Por mais subjetivas que as expressões “despesas necessárias”, “despesas usuais” possam parecer não se está aqui analisando cada palavra separadamente nem a suposta indeterminação desses

- 27 -

⁴² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica Comentado e Atualizável**. São Paulo: IOB, Volume II, Procedimento V.3, p. 11.

termos. Isso porque o Sistema Tributário Nacional, criado pela CF, como o próprio nome já diz, é um sistema, e como tal deve ser interpretado e aplicado de forma integrada, sistemática e dinâmica. Dessa forma, o que realmente precisa ser levado em consideração é o motivo pelo qual as despesas devem ser deduzidas, qual seja, fazer com que o IRPJ incida efetivamente sobre o acréscimo patrimonial, conforme determina a CF, e não sobre todo e qualquer ingresso auferido pela pessoa jurídica.

Portanto, no que tange à dedutibilidade das despesas, a subjetividade não está em elucubrar, de acordo com interpretações e valores pessoais e voláteis, que despesas podem ou não ser classificadas como necessárias. Não é à toa que Ricardo Mariz de Oliveira insiste em defender que: “O referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa (...) É isto, e nada mais, que importa para a lei. Qualquer outro referencial que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei⁴³.”

A única subjetividade cabível neste assunto é referente às especificidades das atividades desenvolvidas por cada empresa. Ou seja, uma determinada despesa pode ser necessária e, conseqüentemente, dedutível para um certo tipo de pessoa jurídica em função da sua essencialidade para o desenvolvimento da atividade dessa empresa. Porém, a mesma despesa pode não ser dedutível para uma outra pessoa jurídica que desempenhe operações completamente diferentes.

Há de se admitir que em inúmeras situações o Fisco corrobora esse entendimento e efetivamente o aplica. Um bom exemplo disso é a Instrução Normativa SRF nº 122/89⁴⁴ na qual se reconheceu como operacional, ou seja, dedutível, as despesas com aquisições de guarnições de cama, mesa e banho, bem como louças, para empresas que exploram serviços de hotelaria, restaurantes e similares. No entanto, como a atividade principal de um hotel é fornecer hospedagem – o que obviamente requer quartos, camas, banheiros e também alimentação – parece inequívoco que despesas com lençóis, fronhas, toalhas de

⁴³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p.693.

⁴⁴ Instrução Normativa SRF nº 122, de 30 de novembro de 1989. Publicação no Diário Oficial da União em 04 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/frame_ajuda.php?executa=recente/rec_ente.php&destino=%2Findex.php%3FPID%3D5128%26flag_mf%3D%26flag_mt%3D>. Acesso em: 17 de jan. 2009.

mesa e talheres sejam necessárias a essa atividade. Afinal, não há como hospedar e servir refeições sem fazer uso desses utensílios. A crítica que se faz, portanto, é com relação à total desnecessidade de um ato administrativo, como a referida Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, para dizer que tais despesas são dedutíveis para empresas de hotelaria, restaurantes. Uma vez que isso é facilmente apreensível da estrutura do IRPJ fornecida pela CF e da própria expressão despesa necessária. É um total contra-senso que a Secretaria da Receita Federal tenha que editar um ato para que uma despesa obviamente necessária à atividade hoteleira seja reconhecida como tal e possa ser considerada dedutível.

Por mais que em diversas ocasiões o Fisco acerte e haja em perfeita consonância com os ditames constitucionais, é imprescindível destacar que não cabe a ele nem ao legislador ordinário determinar que despesas são necessárias para cada atividade produtiva. Como oportunamente pontua Hugo de Brito Machado, “a necessidade de gastos que são, por natureza, inerentes à atividade empresarial, só o empresário pode definir⁴⁵.” Esse é, portanto, mais um argumento para defender que o conceito de despesas dedutíveis não pode ser restringido sem se levar em conta a análise da atividade desempenhada por cada pessoa jurídica. Ou seja, não cabem menções genéricas como “A despesa X não é dedutível.” Afinal, pode não ser dedutível para a empresa A que tem uma atividade Y, mas pode ser dedutível para a empresa B que tem atividade Z.

Na linha do raciocínio exposto anteriormente, percebe-se que não é lícito ao Fisco ter qualquer ingerência nas atividades e/ou decisões empresariais. Nesse sentido, é enriquecedor observar trecho do voto do Sr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes em decisão proferida, em 2005, pelo Conselho de Contribuintes:

“O Fisco não pode intervir em questão de conveniência e oportunidade. Pode sim demonstrar que determinados custos ou despesas estão em desacordo com os ditames da lei fiscal.

Afinal, a empresa, como um ente econômico, tem o fito de lucro, o que é incompatível com a realização de despesas desnecessárias, sobretudo quando se reveste em sociedade anônima, em que os acionistas sempre estão atentos ao objetivo de lucro.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 12.

Há, portanto, em princípio, uma presunção de que os gestores, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, não apropriem despesas inexistentes ou desnecessárias.

É certo que cabe ao contribuinte comprovar a necessidade de seus custos e despesas operacionais e encargos para que sejam dedutíveis, através de escrituração regular e documentos hábeis e idôneos, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos assim registrados.” (Conselho de Contribuintes – Sétima Câmara – Acórdão 107-08400 - Número do Recurso 144720 – Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes – Data da Sessão: 08/12/2005)⁴⁶. Grifo nosso.

Porém, não é raro encontrar situações em que o Fisco busca restringir a dedutibilidade de certas despesas para fins de IRPJ. No Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 582/71⁴⁷ declara-se que as despesas com compra de passagens para o transporte de funcionário contratado e de seus familiares, entre o local do trabalho no País e seu domicílio de origem no País ou no exterior, por motivo de férias, não são dedutíveis por não serem consideradas necessárias. Nos termos do referido Parecer: “Constituem, indiscutivelmente, despesas particulares do empregado. Trata-se, portanto, de vantagens concedidas por mera liberalidade da empresa.” Note-se que tal despesa está prevista no contrato de trabalho como obrigação da empresa. Além disso, o funcionário é necessário à atividade da empresa e tirar férias é um direito dele garantido pela legislação trabalhista. Durante as férias o vínculo empregatício permanece e o empregado recebe salário referente aquele período. Então, a despesa da pessoa jurídica com passagem para que o funcionário retorne para sua residência e, posteriormente, volte ao trabalho após o período de férias não é uma despesa estranha à atividade da empresa. Pode até ser que se considere esse valor referente à passagem como uma gratificação, um benefício. Mas o artigo 457, § 1º, da CLT (Decreto-lei nº 5.452/43) determina que integram o salário não só a importância fixa estipulada, mas também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas,

⁴⁶ Trecho do voto do relator Sr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/98E6B74EE332470B832571D50003E398?OpenDocument&posicao=DADOS6B6C7A>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

⁴⁷ Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 582/71, de 25 de setembro de 1951. Publicação no Diário Oficial da União em 07 de outubro de 1971. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=pesquisa_new%2Fpesquisa1.php%3Ffastsearch%3D1&atos=1&escopo=1&orgao=&conteudo=&a=0&front=1&f_secao=F&psq_mod_query=legislacao_federal&especie=&numero=582&ano=1971>. Acesso em: 02 jan. 2009.

diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. Logo, o valor referente às passagens pode ser entendido como salário e, portanto, é necessário a atividade da empresa e dedutível.

Outros exemplos desta postura das autoridades tributárias podem ser verificados em algumas decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Em recente julgado, a 5º Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro determinou que “as despesas com confraternização, festas e almoços não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, o que implica considerá-las indedutíveis na apuração do lucro real⁴⁸.” Em geral, tais eventos são realizados em datas comemorativas com o intuito de integrar os funcionários, motivá-los e criar um ambiente de trabalho mais agradável e produtivo, o que, sem dúvida, está – ou pelo menos deveria estar – dentre os objetivos de todas as empresas. Portanto, as referidas despesas estão intrinsecamente ligadas às atividades, se não de todas, mas da maioria das pessoas jurídicas.

Outra decisão bastante recente, só que agora da 4º Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, estabeleceu que despesas realizadas com programa de fidelização de clientes não são dedutíveis⁴⁹. Fidelizar clientes, cativá-los através do melhor e mais estreito relacionamento possível é outro exemplo de objetivo que deveria ser comum a quase todas as pessoas jurídicas. Afinal, independente do ramo de atuação e da atividade desenvolvida, a empresa precisa ter clientes para comprar seus produtos ou consumir seus serviços. Dessa forma, despesas com fidelização são absolutamente necessárias às atividades de uma pessoa jurídica, uma vez que não é possível se desenvolver e se manter no mercado sem angariar clientes novos e manter os antigos.

Ricardo Mariz de Oliveira oportunamente sintetiza que “todas as disposições que ainda subsistem para restringir a dedutibilidade de custos ou despesas carregam esse vesgo de anacronismo e injuridicidade⁵⁰. De acordo com o

⁴⁸ Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – 5º Turma - Acórdão nº 12-22321 de 17 de dezembro de 2008.

⁴⁹ Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – 4º Turma – Acórdão nº 08-14493 de 24 de novembro de 2008.

⁵⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p.407.

referido autor, anacrônicas porque as primeiras disposições legais contrárias às deduções datam de épocas antigas, e injurídicas porque, a partir da CF de 1988, passaram a contrariar o princípio constitucional da universalidade e também porque as possíveis fraudes relacionadas às deduções de despesas devem ser combatidas caso a caso e não por meio de normas gerais e injustas.

4.1 – Lei nº 9.249/95: restrição à dedutibilidade das despesas necessárias

Não é apenas o Fisco que busca diretamente restringir a dedutibilidade de despesas necessárias e usuais às atividades das empresas. O legislador ordinário também. E, sem dúvida, um dos exemplos mais contundentes dessa atuação inadequada do referido legislador é a Lei nº 9.249. Publicada em 27 de dezembro de 1995, essa lei altera a legislação do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A nítida intenção de criar óbice à dedutibilidade está expressa no artigo 13, *in verbis*:

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;

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.

§ 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 8.313, 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. (Grifo nosso).

Nota-se que o legislador ordinário listou uma série de despesas e simplesmente determinou que elas não são dedutíveis independente da relação de necessidade que se estabeleça entre elas e a atividade desempenhada por cada pessoa jurídica. Tal postura agride frontalmente os preceitos constitucionais formadores do IRPJ, pois, em última análise, afronta a essência do fato gerador e da base de cálculo de tal imposto. O IRPJ incide sobre o acréscimo patrimonial. E para se chegar a ele é essencial subtrair do montante total auferido pela pessoa jurídica as despesas incorridas por ela para obter riqueza nova. A partir do momento que uma lei veda as deduções está fazendo com que o IRPJ recaia sobre um montante outro, distinto do acréscimo de patrimônio. O que é inconcebível, já que o legislador ordinário estaria atuando como poder constituinte originário. Na lição categórica de Paulo Ayres Barreto:

“A noção de necessidade da despesa é de extrema relevância jurídica. Entendemos que toda e qualquer vedação a esta contraposição pelo legislador ordinário é inconstitucional, por desnaturar o conceito de renda pressuposto na

Constituição, por ocasião da repartição da competência impositiva. Admitir esta vedação implicaria a incidência do imposto sobre materialidade diversa⁵¹.”

A arbitrariedade do artigo 13 é percebida logo no *caput*. O legislador ordinário diz que as deduções descritas são vedadas independentemente do disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506/64. Ou seja, ignora-se o dispositivo legal que especifica um dos pressupostos fundamentais do IRPJ e simplesmente se determina que aquelas despesas não são dedutíveis mesmo se a pessoa jurídica comprovar a necessidade e usualidade das mesmas nas suas operações. Nada mais adequado e sucinto para descrever tal conduta do que a colocação de Ricardo Mariz de Oliveira: “(...) o legislador excedeu o limite do razoável e do tolerável⁵².”

A intenção do legislador ordinário foi claramente restringir a amplitude do conceito de despesa necessária, que para muitos é considerado vago, indeterminável. No entanto, não cabe a ele limitar tal conceito, uma vez que essa significação faz parte da estrutura e do funcionamento do IRPJ determinados pela CF. Como muito bem explica Hugo de Brito Machado: “o legislador ordinário só pode exigir que os custos e as despesas sejam pertinentes à atividade geradora da renda, e que os registros desses custos e despesas sejam verdadeiros, isto é, que não sejam fraudulentos⁵³.”

Na linha do pensamento de Ricardo Mariz de Oliveira, explicitado anteriormente, nota-se que a postura do legislador ordinário de publicar uma lei limitando a dedução de despesas, além de ser um evidente abuso de competência, mostra-se como uma tentativa – infeliz – de coibir evasões e fraudes por meio da dedução de despesas no que tange ao pagamento de IRPJ. Porém, não se pode solucionar tal problema com medidas de caráter geral, que impõem barreiras, em última análise, a preceitos constitucionais. Deve-se aplicar uma fiscalização efetiva, que combata práticas concretas.

A situação gerada pela publicação da Lei nº 9.249/95 é tão absurda e ofensiva aos ditames constitucionais que o próprio Fisco, que inúmeras vezes também acaba por impedir certas deduções, está mitigando a sua aplicação. O

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 784.

⁵² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p.417.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 12.

Acórdão nº 107-08400 do Conselho de Contribuintes, relatado pelo Sr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes – já citado anteriormente –, evidencia muito bem essa prática:

“IRPJ – Comprovado nos autos que os custos e as despesas glosados estavam intrinsecamente relacionados com as atividades da recorrente, não tem aplicação ao caso concreto as restrições constantes do art. 13, I e II, da Lei nº 9.249/95.” (Conselho de Contribuintes – Sétima Câmara – Acórdão 107-08400 - Número do Recurso 144720 – Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes – Data da Sessão: 08/12/2005)⁵⁴. Grifo nosso.

Outro exemplo é o Acórdão nº 107-09316 que, embora tenha sido julgado recentemente, se refere a fato anterior a Lei nº 9.249/95. Nele o relator Sr. Luiz Martins Valero demonstra que as despesas com brindes podem sim ser necessárias à atividade da pessoa jurídica, o que revela a total inconsistência dos impedimentos criados pela lei.

“IRPJ/CSLL - GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS - CORTESIAS – IMPROCEDÊNCIA. A simples afirmação do fisco de os dispêndios com cortesia são indedutíveis "por caracterizar ato de mera liberalidade", não são suficientes para sustentar a glosa. Não parece, em princípio, mera liberalidade o fato de uma concessionária de veículos oferecer aos adquirentes acessórios de valor reduzido em função do bem vendido. É despesa usual e normal na atividade. No ano de 1995 ainda não vigorava ainda a vedação legal à dedução de brindes como despesa operacional (Lei nº 9.249/95).” (Conselho de Contribuintes – Sétima Câmara – Acórdão 107-09316 - Número do Recurso 145755 – Relator: Luiz Martins Valero – Data da Sessão: 06/03/2008)⁵⁵. Grifo nosso.

A observância à CF e a análise da legislação do IRPJ de modo sistemático demonstram inequivocamente o requisito principal para que uma despesa possa ser deduzida, qual seja: ser necessária. Dessa forma, “se a despesa é necessária, usual ou normal à operação da empresa, ela deve ser deduzida, independentemente da previsão em contrário, em lei ordinária, pois é vedado ao legislador infraconstitucional restringir o conceito de renda⁵⁶.”

⁵⁴ Ementa do Acórdão nº 107-08400. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/98E6B74EE332470B832571D50003E398?OpenDocument&posicao=DADOS6B6C7A>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

⁵⁵ Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/3BB977F91FB75C4F0325740B0033A280?OpenDocument&posicao=DADOS6792E>>. Acesso em: 03 jan. 2009.

⁵⁶ ANAN JR., Pedro; SILVA, Thaís Abreu de Azevedo. Op. cit., p. 354.

5

Conclusão

A matriz do Sistema Tributário Nacional está disposta na CF, que não apenas determina a competência tributária de cada ente público, mas também o fato gerador dos tributos e os limites ao poder de tributar. Logo, não há como proceder à cobrança do IRPJ, nem de qualquer outro tributo, sem a estrita observância ao que foi estabelecido pela Carta Magna.

Por mais que a dedutibilidade das despesas seja apenas um ponto bastante específico dentro da ampla sistemática do IRPJ, ela é uma das práticas que garante o cumprimento do que foi determinado pela CF. Isso porque o IRPJ incide sobre o incremento patrimonial e a maneira de se chegar até ele é deduzindo do montante total auferido pela empresa as despesas incorridas por ela para se alcançar tal acréscimo.

Ao contrário do que ocorre para fins contábeis, no âmbito tributário nem todas as despesas feitas pela pessoa jurídica são dedutíveis. A legislação tributária estabelece regras específicas para que as despesas possam ser deduzidas, quais sejam: (i) as despesas não podem ser custos; (ii) as despesas têm de ser necessárias à atividade da empresa, além de usuais ou normais às operações desempenhadas; (iii) as despesas têm de ser computadas no período-base competente; (iv) as despesas têm de ser escrituradas e comprovadas.

Sem dúvida, o requisito que gera mais polêmica, dúvidas e discussões é a necessidade das despesas. Afinal, em um mundo cada vez mais diversificado do ponto de vista empresarial e produtivo, onde as empresas têm os diversos e inovadores tipos de atividades, como determinar que despesas são necessárias a cada atividade?

No entanto, por mais amplo e indeterminado que o termo necessário possa parecer em uma análise individual, ele basta em si mesmo quando se faz um estudo percuciente da sistemática do IRPJ. Ou seja, despesa necessária é toda aquela intrínseca, essencial a qualquer operação demandada pela exploração das atividades principais ou acessórias da uma certa pessoa jurídica. Nota-se que a necessidade da despesa varia de acordo com a atividade desenvolvida por cada

pessoa jurídica. Logo não há como existir um rol fechado, pré-estabelecido, de despesas necessárias a toda e qualquer empresa.

Dessa forma, restringir a dedução de empresas necessárias é fazer com que o IRPJ incida sobre algo totalmente diferente do estabelecido pela CF, o que, indubitavelmente, configura uma séria afronta à matriz do Sistema Tributário Nacional.

Por todo exposto, entende-se que nem o Fisco nem o legislador ordinário podem impossibilitar a dedução de despesas comprovadamente necessárias à atividade de uma pessoa jurídica. Uma vez que a empresa consiga comprovar, por meios hábeis e idôneos, que certa despesa é necessária a sua atividade, pode haver a dedução para fins de IRPJ, independente de previsão contrária em lei ordinária. Afinal, qualquer tipo de limitação nesse sentido é uma impropriedade e um ultraje aos princípios constitucionais.

É claro que não se pode deixar de mencionar que a dedução pode, eventualmente, ser utilizada como meio de fraude. Empresas podem tentar deduzir toda e qualquer despesa, independente da real necessidade, com o intuito de pagar menos IRPJ. Mas isso é algo que tem de ser combatido caso a caso, com fiscalização constante e eficiente e até mesmo aumentando o rigor quanto aos meios de comprovação das despesas incorridas. O que não se pode admitir é que as autoridades fiscais e o legislador ordinário tentem limitar a dedutibilidade das despesas comprovadamente necessárias através de medidas gerais e atentatórias ao funcionamento do IRPJ, como pretende o artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANAN JR., Pedro; SILVA, Thaís Abreu de Azevedo. Regras gerais da dedutibilidade das despesas. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Imposto de renda pessoa jurídica: teoria e prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – Pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 769-796.

BARRETO, Paulo Ayres; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Contribuições para a previdência privada – Dedutibilidade em face do imposto sobre a renda – Força da EC 20/98 – Aplicabilidade da Lei 9.532/97, no tempo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 93, p. 124-133, jun. 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ – Teoria e prática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: Conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 24-33.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, [1997].

HIGUCHI, Celso Hiroyuki; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**. 33. ed. São Paulo: IR Publicações, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: Conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 41-55.

_____. Despesas necessárias na determinação da base de cálculo do imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 162, p. 07-13, mar. 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica Comentado e Atualizável**. São Paulo: IOB, Volume II.

PEDREIRAS, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – Lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 207, p. 379-404, jan/mar 1997.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.