

# Uma Nova Leitura sobre o Conceito de “Despesa Necessária” para Fins de Cálculo do Lucro Real

## *A New Reading of the Concept of “Necessary Expense” for the Purpose of calculating Real Profit*

Marcelo Magalhães Peixoto

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogado e contabilista.

*E-mail:* marcelo@magalhaespeixoto.com.br.

Edmar Oliveira Andrade Filho

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogado e consultor em São Paulo.

*E-mail:* edmar@arlaw.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.15.2023.2465>

### *Resumo*

Este artigo discorre sobre o conceito de despesa necessária e dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. O tema central é abordado sob a perspectiva das normas constitucionais que dão sustentação à noção de “renda líquida” e considerando, além disso, o “princípio da universalidade”, que governa o imposto de renda no Brasil. Enfim, o trabalho propõe uma nova leitura do tema, distinta da que tem prevalecido nos escritos doutrinários e na jurisprudência dos tribunais.

*Palavras-chave:* imposto sobre a renda, lucro real, despesas necessárias, tributação, contabilidade.

### *Abstract*

This article discusses the concept of necessary and deductible expense for the purposes of calculating IRPJ and CSLL. The central theme is approached from the perspective of the constitutional norms that support the notion of “net income” and considering, in addition, the “principle of universality”, which governs income tax in Brazil. Finally, the work proposes a new reading of the theme, different from the one that has prevailed in the doctrinal writings and in the jurisprudence of the courts.

*Keywords:* income tax, real profit, necessary expenses, taxation, accounting.

## **1. Introdução**

As despesas são “sacrifícios” necessários para a obtenção de receitas de uma entidade. A equipe de professores da USP<sup>1</sup> nos ensina que despesa é o consumo

<sup>1</sup> Equipe de professores da FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 66.

de bens ou serviços que, direta ou indiretamente, ajuda a produzir uma receita. Diminuindo o ativo ou aumentando o passivo, uma despesa é realizada com a finalidade de se obter uma receita cujo valor se espera que seja superior à diminuição que provoca no patrimônio líquido<sup>2</sup>.

De acordo com o item 4.69 da Estrutura Conceitual aprovada pelo Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), “despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

As despesas surgem no curso das atividades usuais da entidade e, em caráter especial, podem ocorrer antes do início das atividades ou depois que as atividades venham a ser encerradas. Nesses últimos casos, surgem as despesas pré-operacionais e as despesas pós-operacionais. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado. Dentre as despesas, são catalogadas as perdas que ocorrem em processos produtivos ou em razão de ações da natureza, como é o caso de uma geadas. Nem todos os desembolsos de recursos (saída de caixa ou equivalente de caixa) visam trazer benefícios econômicos para a entidade; é o que ocorre no caso em que o contribuinte deve pagar uma multa por incumprimento de leis de ordem pública, como as que tutelam o meio ambiente. De igual modo, as aplicações de recursos no pagamento de tributos não trazem benefícios econômicos para a entidade pagadora, mas se justificam pela necessidade de cumprir as leis editadas com base no poder de tributar, cujos limites são estabelecidos pela Constituição Federal.

As normas tributárias, especialmente as que dispõem sobre o lucro real, estabelecem alguns requisitos de dedutibilidade das despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há casos em que a dedução não é permitida, ou deve ser feita em momento posterior, ou em momento anterior ao do registro contábil, como será visto mais adiante.

Contudo, este artigo visa trazer à lume o conceito de despesa necessária e dedutível que deve ser aplicado na apuração do IRPJ e da CSLL, considerando critérios inseridos na legislação, com contribuições da doutrina.

## 2. Distinção entre custos e despesas

Após o advento da vigente Estrutura Conceitual aprovada pelo Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), deixou de haver – para fins contábeis – distinção entre custos e despesas. O item 6.28 do referido Pronunciamento é claro ao dispor que “a despesa resultante da venda de ativo deve ser reconhecida ao mesmo tempo em que a contraprestação por essa venda deve ser reconhecida como receita”. Os custos dos produtos vendidos serão registrados em conta de ativo repre-

---

<sup>2</sup> Equipe de professores da FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 66.

sentativa de estoques e somente serão imputados aos resultados com a realização da venda, exceto se antes desse evento ocorrerem perdas. As perdas podem ser físicas ou decorrer de redução de valor; haverá perdas físicas quando os estoques forem perdidos ou deixarem de existir em razão de deterioração etc. Por fim, haverá ocorrência de perda de valor quando o preço de venda (ou o valor realizável líquido) for menor que o valor contábil; nesse caso, haverá o reconhecimento de perda antes da alienação.

As despesas, por outro lado, não integram contas de ativos e serão registradas no resultado quando se tornarem existentes, e isso dependerá da configuração do fato determinante da mutação patrimonial que deva ser reconhecida.

Para fins tributários, o direito positivo coloca os custos e as despesas como categorias distintas para fins de dedução. O enquadramento de determinadas mutações patrimoniais como custo ou despesa dependerá dos critérios que a empresa vier a empregar, sempre tendo como pressuposto que custos operacionais são os gastos em que a empresa incorre para adquirir, produzir e vender os bens e serviços objetos de suas operações. As despesas são dedutíveis de acordo com os critérios ou requisitos legais aplicáveis em cada caso, que podem ter caráter geral ou especial. Como regra geral, as normas vigentes permitem a dedução quando as despesas são reconhecidas e há casos em que a dedução só é admitida após o evento crítico para o reconhecimento contábil, como ocorre, por exemplo, com as perdas por ajuste a valor justo e as eventuais perdas do valor recuperável de ativos imputadas ao resultado, de acordo com o CPC 01. Em casos excepcionais, há regras que permitem a dedução de despesa não reconhecida no resultado contábil: é o caso dos custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no patrimônio líquido. Esses valores podem ser excluídos, na determinação do lucro real, quando incorridos, de acordo com o preceito do art. 38-A do Decreto-lei n. 1.598/1977. Em outras circunstâncias, a lei permite a dedução antecipada, isto é, antes de serem qualificadas como despesas para fins contábeis: esse é o caso dos juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, a construção ou a produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível. Essas despesas são imputadas ao resultado na alienação dos bens ou ao longo do uso, mediante depreciação e amortização; no entanto, o § 3º do art. 17 do Decreto-lei n. 1.598/1977 permite a dedução antecipada, isto é, quando nasce a obrigação de pagar.

A dedução de despesas e custos, salvo exceções, ocorre no exato momento em que as reduções patrimoniais se tornam efetivas, isto é, quando ocorre uma mutação patrimonial não sujeita a condições. Em algumas situações, as normas consideram que as despesas se tornam dedutíveis apenas quando incorridas, como é o caso dos valores que são contabilizados no passivo em rubricas represen-

tativas de provisões nas hipóteses em que a lei não permite a dedução sem cogitar da existência de obrigação definitiva e incondicional.

Por fim, há inúmeras normas que vedam a dedução de despesas e a existência delas suscita dúvidas sobre a eventual vulneração de preceitos constitucionais que consagram o princípio da realização da renda.

### 3. Despesas necessárias, normais e usuais

Diz a lei que são operacionais as despesas (não computadas nos custos) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n. 4.506/1964, art. 47; RIR, art. 311). As despesas operacionais admitidas são as *usuais* ou *normais* nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506, art. 47, § 2º; RIR, art. 311, § 2º).

A lei define despesas necessárias (e, por isso, dedutíveis) como sendo as que forem pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506/1964, art. 47; art. 311 do RIR/2018). Interpretando esse preceito, a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo CST n. 32/1981, para afirmar:

“[...] 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 outro lado, 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.”

Esses critérios ou requisitos de dedução são baseados em vínculos das despesas com a atividade da empresa e com a manutenção da fonte produtora. A expressão “fonte produtora” não diz respeito apenas a um processo de produção de bens, mas abrange toda e qualquer estrutura aportada numa sociedade empresária ou simples (ou em sociedades equiparadas a pessoas jurídicas) como instrumento para geração de receitas; essa estrutura pode ser caracterizada como uma empresa ou não, de modo que ela pode ser formada por um portal de vendas na rede mundial de computadores, por uma participação societária, ou apenas pelo trabalho pessoal dos sócios. A vinculação de que cogita a lei, sem dúvida alguma, é com a atividade do contribuinte, e não só com a geração de receitas; a distinção é importante porque permite considerar como dedutíveis as despesas incorridas antes do início da geração de receitas (as despesas pré-operacionais) e as que são suportadas após o período de geração de receitas, como ocorre nos casos de um contribuinte que resolve encerrar as atividades e continua a suportar gastos até que ocorra o fechamento total da empresa (as despesas pós-operacionais). Essa estrita relação com a receita – se ela fosse a única causa da dedução das despesas

– impediria, por exemplo: (a) a dedução de despesas com pesquisas para criação ou aperfeiçoamento de bens futuros, e, que, portanto, poderão ou não gerar receitas; e, (b) as perdas de ativos. As perdas normais, decorrentes da realização de negócios e provindas de atos da natureza, são dedutíveis, a despeito de não serem necessárias e serem indesejáveis.

Há importantes contribuições doutrinárias do professor Ricardo Lobo Torres<sup>3</sup> acerca das características das despesas dedutíveis. Além das três expressões utilizadas no Regulamento do Imposto de Renda (necessária, usual e normal), esse autor inclui mais duas expressões que complementam as primeiras:

“Várias são as características que as despesas devem exibir para que se tornem dedutíveis. Algumas se estabelecem nas leis do imposto de renda; outras ainda não se positivaram no direito brasileiro, incluindo-se apenas no discurso da doutrina ou no direito comparado. Interessam-nos, aqui, a *necessidade*, a *usualidade*, a *causalidade* e a *transparência*.”<sup>4</sup> (Destques nossos)

Destarte, o autor explica cada uma das características das despesas dedutíveis; como exemplo, “necessidade” traz o que já prescreve a legislação do imposto de renda, vale dizer, que para a despesa ser dedutível é preciso que ela seja necessária à produção da renda. Acrescenta que cabe aos pareceres da Receita Federal, à jurisprudência do Conselho de Contribuintes e dos Tribunais Federais e à doutrina descreverem o conceito de “necessidade”. Logo depois leciona sobre “usualidade” – ou habitualidade –, trazendo a lume a doutrina de Bulhões Pedreira<sup>5</sup>, que asseverou:

“[...] despesa normal é a costumeira ou ordinária no tipo de negócios do contribuinte. O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte: pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de seus negócios, operações ou atividades.”

Em seguida, o ilustre professor discorre sobre a “teoria da causalidade”, desenvolvida na doutrina alemã por Klaus Tipke e Joachim Lang, ressaltando que ela já fora recepcionada pela jurisprudência do Tribunal Financeiro Federal. A teoria da causalidade, assevera Ricardo Lobo Torres (citando a doutrina alemã), “deixa uma certa margem de apreciação ao contribuinte sobre o direito à dedução”, que pode não ficar presa aos critérios de necessidade e usualidade, o que se compagina com os fundamentos éticos da aplicação do direito tributário e com a

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007. vol. IV, p. 130-132.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007. vol. IV, p. 130.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007. vol. IV, p. 131.

própria racionalidade do mercado. Daí não se deve concluir que o conceito de dedução se torne meramente subjetivo. Segundo noticia o douto mestre, o Tribunal Financeiro Federal da Alemanha<sup>6</sup> tem aplicado a teoria da causalidade em inúmeros acórdãos, reconhecendo ao contribuinte um espaço para decidir sobre os gastos que deseja realizar em prol do desenvolvimento futuro do seu negócio. O Tribunal já admitiu, por exemplo, as deduções correspondentes às despesas realizadas com congressos e seminários ou com transporte, porque haveria um benefício futuro para a atividade empresarial. Por fim, o doutor Ricardo Lobo Torres faz alusão ao critério de “transparência”, que tem relação com o aspecto formal da despesa, relativo à segurança jurídica, e está ligado à contabilidade e à escrituração das despesas.

A interpretação e a aplicação das normas sobre dedução de despesas devem ser empreendidas à luz da noção de renda líquida. A doutrina – antiga e atual – é uníssona ao advertir que as despesas e os custos são indissociáveis do conceito de renda líquida ou de acréscimo patrimonial, de modo que a lei (e os atos normativos subalternos à lei) não pode desconsiderar as despesas suportadas pelo sujeito passivo para a obtenção do resultado apurado em cada período, e que irá compor a base impositiva dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL). Na lição de Rubens Gomes de Sousa<sup>7</sup>:

“[...] renda (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos tributáveis e de todas as despesas dedutíveis, respectivamente realizados e incorridas no espaço de tempo fixado pela lei para sua apuração periódica (o ‘ano-base’). Em outras palavras, ‘renda’ é, para efeitos fiscais o acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas.”

Para José Luiz Bulhões Pedreira<sup>8</sup>:

“[...] o acréscimo patrimonial que constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas, porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las.”

Para arrematar, afirma: “se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre a renda, mas sobre a renda e o capital,

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007. vol. IV, p. 132.

<sup>7</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres I: Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 66-67.

<sup>8</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda: lucro da pessoa jurídica: compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n. 207. Rio de Janeiro, 1997, p. 401.

pois a parte da receita bruta correspondente aos custos necessários é reposição de capital, e não renda”.

Para Ricardo Mariz de Oliveira<sup>9</sup>, a consideração das despesas é uma consequência da aplicação do princípio da universalidade, que exige a inclusão, na base de cálculo, de todos os fatores negativos de mutação patrimonial, assim como todos os positivos.

E, na lição de Humberto Ávila<sup>10</sup>:

“[...] o conceito constitucional de renda, portanto, compreende apenas o resultado disponível da atividade do sujeito. Isso significa que as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e ao cumprimento do objeto social não devem ser incluídas na base de cálculo do imposto sobre a renda porque, na verdade, não constituem acréscimo patrimonial, mas mera condição para a produção desse acréscimo. Assim, aquilo que foi perdido para a obtenção da renda não é renda.”

A renda líquida – ou o acréscimo patrimonial – representa uma grandeza apta e idônea para servir de signo representativo de capacidade contributiva. Por essa perspectiva, parece ser razoável considerar que tal princípio estabelece limitação absoluta à liberdade do legislador que, por isso, fica proibido de estabelecer regra que negue a dedução, parcial ou integral, de qualquer despesa ou custo. A questão sobre a existência ou a inexistência de limites ao poder de configuração do legislador foi debatida no Plenário do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.525, ocorrido em 9 de maio de 2013; na ocasião, ficou decidido que não contraria a Constituição a lei que proíbe a dedução de despesas decorrentes do recolhimento de contribuição social sobre lucro. Em seu voto, como relator, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou que “nem todas as despesas são relevantes à apuração do IR”, e, por isso, “a despesa operacional ou a necessária deve estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial”. Em seguida, afirmou: “refiro-me às despesas relacionadas às atividades ou aos materiais que servem de pressupostos ao processo produtivo”, de modo que “tais despesas devem ser realizadas específica e primordialmente para sustentar o ciclo produtivo”. A Suprema Corte, nesse caso, adotou interpretação simétrica com o que fora estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Recurso Especial n. 1.113.159, em 11 de novembro de 2009; na ocasião, o órgão do Tribunal decidiu, no regime dos recursos repetitivos, que não havia inconstitucionalidade na lei ordinária que vei-

---

<sup>9</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. vol. 2, p. 547.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda (estudos e pareceres)*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 216.

culou a proibição de dedução do valor da CSLL, de modo que a negativa de dedução não violaria o mandamento do art. 43 do CTN.

O modelo normativo adotado em nosso país proíbe a dedução de certas despesas que não atendam a critérios gerais ou específicos que sejam estabelecidos por lei. Na visão da ilustre Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça, é desnecessário que lei preveja a dedutibilidade de despesas, porquanto elas se inserem na materialidade do IRPJ; logo, a proibição de dedução de despesa é que deveria constar da previsão legal, porque constitui exceção no contexto da definição do elemento quantitativo da exação, sob pena de desatendimento do comando normativo constante dos arts. 150, I, da Constituição da República, e 97, IV, § 1º, do Código Tributário Nacional, porquanto tal circunstância traduziria aumento indireto de tributação<sup>11</sup>. As normas que proíbem a dedução e que estão em vigor, no entanto, partem da premissa inversa, ao estabelecer critérios para a dedução de despesas e não requisitos específicos para negar ou restringir a dedução. A doutrina da ilustre ministra sugere uma nova leitura das regras sobre dedução e essa abordagem se amolda perfeitamente ao citado princípio da renda líquida.

De acordo com esse ponto de vista, a dedução deve ser admitida em qualquer circunstância e não se limitar às despesas imprescindíveis<sup>12</sup>, ou necessárias e normais; assim, para que o referido princípio tenha eficácia mínima, a lei não pode retirar do contribuinte o direito de fazer juízos sobre a imprescindibilidade das despesas. Em contraposição, a lei deve descrever critérios objetivos sobre a proibição de dedução, de modo a retirar das autoridades lançadoras a possibilidade de fazer julgamentos marcados por elevado grau de subjetividade e proceder a autuações baseadas em suas próprias convicções sobre a necessidade e a normalidade das despesas. Nessa perspectiva, portanto, a dedução é a regra e a proibição é a exceção; como consequência, a discricionariedade do legislador não pode ser exercida em desfavor da dedução, a não ser quando estritamente necessário para evitar que o contribuinte possa erodir a base tributável com o cômputo de custos e despesas absolutamente desligados dos interesses que giram em torno

<sup>11</sup> Voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.746.268, em 16 de agosto de 2022.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 26. Segundo o autor: “Dessa forma, o princípio da renda líquida pode ser visto como verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras da base de cálculo do imposto sobre renda, especialmente a hipótese de indedutibilidade. Como o legislador não pode cogitar incidência dessa exação sobre algo que não esteja disponível para o contribuinte, não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção dessa riqueza.”

da empresa contribuinte como célula de riqueza que deve ser mantida e ter condições de prosperar.

#### 4. Despesas operacionais indedutíveis

Há hipóteses, na lei tributária, em que certas despesas, reputadas normais e necessárias, não podem ser deduzidas. O caso mais conhecido é o do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que diz:

“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 n. 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 n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 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;

VIII – de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.”

Essa norma veicula um elenco de despesas que não podem ser deduzidas, a despeito de serem consideradas necessárias e normais para a exploração das atividades da empresa ou para a manutenção da fonte produtora de rendimentos (receitas de qualquer origem, inclusive os ganhos de capital). Essa vedação não é razoável nem compatível com o princípio da renda líquida. Desse elenco, a única proibição razoável é a prevista no item VIII, que diz respeito à dedução de depreciação em caso de contrato de arrendamento mercantil; a norma é dirigida à arrendatária que, no entanto, poderá deduzir as contraprestações pagas à arrendatária

dora. Portanto, a regra é razoável porque veda a dedução de depreciação com base em valor contábil que não represente dispêndio feito pela arrendatária, que, por sua vez, repetimos, poderá deduzir as contraprestações pagas à arrendadora.

No que tange à dedução das provisões (inciso I), a proibição tem caráter temporário e isso é tradicional em nosso ordenamento jurídico. Na interpretação dessa regra tem prevalecido o entendimento de que as provisões não dedutíveis são todas aquelas que não representem obrigações definitivas ou incondicionais. Após o advento do CPC 25, as provisões passaram a ser qualificadas como passivos que representam obrigações presentes derivadas de eventos passados, com valor ou vencimentos incertos, e, portanto, não mais se admite o reconhecimento de provisões de caráter contingente, dado que os passivos contingentes não são reconhecidos. Além disso, o item 63 do referido CPC proíbe o reconhecimento de provisões para perdas operacionais futuras. Portanto, o conceito de “provisão” sofreu uma mutação conceitual após o advento do CPC 25, que não afastou a aplicação das normas fiscais; todavia, entendemos ser razoável considerar que a norma que proíbe a dedução é aplicável apenas e tão somente às provisões que tenham caráter contingente e que venham a ser reconhecidas, e tendo como contrapartida contas de resultado nos casos em que o registro deva ser feito de acordo com normas que estabelecem exceções à regra geral que proíbe o reconhecimento de perdas operacionais futuras. Enfim, o contribuinte deve joiar os fatos qualificados como provisões e considerar como não dedutíveis apenas aquelas que tenham caráter contingente; nesse caso, as incertezas relativas ao valor e ao vencimento se tornam insuficientes para vedar a dedução, porquanto as provisões, depois do advento do CPC 25, representam obrigações presentes derivadas de eventos passados e não obrigações futuras. Caso alguma provisão (cuja contrapartida seja o resultado) não tenha o caráter de obrigação presente, a regra proibitória deverá ser aplicada. Por fim, é necessário considerar que a eventual incerteza do valor de uma obrigação presente não poderá ser fator impeditivo da dedução caso a administração do contribuinte tenha cumprido os deveres estatuídos no art. 153 da Lei n. 6.404/1976 (deveres de diligência, cuidado e probidade), feito estimativas confiáveis e adotado julgamentos racionais.

## 5. Prova da efetividade da ocorrência da despesa

Toda despesa deve ser comprovada para que se possam aferir sua necessidade e sua normalidade. No clássico livro de Fábio Fanucchi<sup>13</sup>, *Imposto de Renda das empresas*, publicado há mais de 50 anos, encontram-se lições bastante atuais:

“Meios de comprovação – Os custos ou despesas operacionais efetivos, deverão ser obrigatoriamente comprovados através de documentação hábil. A regra é

<sup>13</sup> FANUCCHI, Fábio. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1968, p. 55-56.

essa, porém conta com exceções fixadas em jurisprudência administrativa já pacificada e aceita pelo Fisco.

A documentação é representada por efeitos fiscais emitidos por aqueles que vendem bens ou serviços, por recibos e guias de recolhimento de tributos; por recibos, bilhetes, notas assinadas ou emitidas por profissionais autônomos, avulsos, empresas de transportes, hotéis, restaurantes etc.

Há uma série de despesas impossíveis de serem comprovadas com documentação hábil, tais como as de transportes urbanos (em táxis, principalmente), gratificação de pequena monta a terceiros não ligados à empresa, gorjetas, correios, que podem ser licitamente computados nos resultados do exercício social, sem que o Fisco possa rejeitá-las.

*A aceitação dessas despesas como válidas, depende sempre de dois fatores concomitantes, fixados pela jurisprudência administrativa: que sua realização se ligue a fatos materialmente comprovados (por exemplo: gorjetas concedidas em viagem comprovada com bilhetes de empresas de transporte, contas de hotel e de restaurantes); e, que seu montante seja razoável em função do total dos dispêndios efetivamente comprovados.*” (Destques nossos)

Destarte, foi publicado o Parecer Normativo n. 10, de 28 de janeiro de 1976, que prescreve:

“3. 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.

4. Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como acessória, admissível ante a razoabilidade e comprovação das principais, a juízo da autoridade fiscal.”

Segundo Hiromi Higuchi<sup>14</sup>, para que qualquer parcela seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços. A descrição genérica de “prestação de serviços” é insuficiente. A indedutibilidade da parcela, continua Hiromi Higuchi<sup>15</sup>,

“[...] não está inibida pela possibilidade de que, com maiores averiguações, se pode constatar, inclusive, o evidente intuito de fraude na redução do lucro líquido, pela falsidade material ou ideológica da documentação, fato que importaria aí sim a qualificação da penalidade (Ac. n. 01-05.499/2006 no *DOU* de 06.08.2007).”

<sup>14</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2008, p. 248.

<sup>15</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2008, p. 248.

E, aludindo ao que ocorre na vida prática, ressalta:

“[...] é comum a nota fiscal de serviços dizer simplesmente comissões de vendas ou serviços prestados. Tratando de comissões de vendas terá que identificar a intermediação de venda realizada. No caso de serviços terá que informar a natureza, se elaboração de estudo técnico, laudo, parecer etc. Sem a identificação, a despesa é indedutível.”

Há casos em que a lei não estabelece um modo de provar. Em tais circunstâncias, parece certo que a prova pode ser feita de todas as formas e de todos os meios em direito admitidos<sup>16</sup>. Assim, cabe ao contribuinte comprovar que as despesas foram incorridas, por quaisquer meios e formas admitidos pelo direito; de sorte que caberá ao fisco, “caso não concorde”, provar o contrário.

Não cabe a glosa de despesa necessária pelo simples motivo denominado “desconfiança da autoridade lançadora”.

A prova exigida em cada caso não é apenas a exibição de um documento. Uma análise superficial da jurisprudência da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) do Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) indica uma mudança no posicionamento do tribunal administrativo, ou seja, além da apresentação de documentos fiscais idôneos que lastreiem a formalidade do gasto/prestação – adicionada à presunção de legitimidade e boa-fé que milita em favor do contribuinte –, está sendo exigida a prova, a ser apresentada pela própria empresa, da efetiva prestação dos serviços, não sendo observado o dever de investigação em caso de desconfiança ou suspeita do agente de rendas quando da fiscalização, como podemos visualizar na sequência (Acórdão n. 9101-004.020, de 13 de fevereiro de 2019):

“Despesas com prestação de serviços. Falta de comprovação. Glosa.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar o dispêndio correspondente à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.”

É indispensável citar o voto da relatora, Conselheira Viviane Vidal Wagner:

“Cabe ponderar, contudo, que mesmo as notas fiscais, especialmente de serviços, têm força probante apenas relativa, que pode ser reduzida ou afastada

---

<sup>16</sup> A Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, conhecida como “Novo Código de Processo Civil”, quando trata das provas, dispõe: “Seção I, Das Disposições Gerais: Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.” Já a Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, mais conhecida como “Novo Código Civil”, no Título V, que trata das provas, diz: “Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: I – confissão; II – documento; III – testemunha; IV – presunção; V – perícia.”

por completo, dependendo das informações que contenham ou das circunstâncias em que sejam utilizadas. No caso concreto, as notas fiscais, além de descreverem os serviços prestados de forma vaga e imprecisa, eram documentos emitidos entre pessoas ligadas, que poderiam fazer constar delas as informações que mais conviessem aos interesses do grupo econômico. Tendo sido solicitados outros elementos que atestassem a efetividade e necessidade dos serviços, a recorrente nada apresentou, não se desincumbindo do ônus que lhe competia, nos termos da legislação tributária acima referida.

*Diante do exposto, considero que a mera apresentação de notas fiscais não é suficiente para comprovar a efetividade e necessidade da prestação de serviços para fins de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como alega a recorrente.”* (Destques nossos)

Na mesma linha de raciocínio, outro julgado do Carf, dessa vez da 1ª Turma Ordinária 4ª Câmara, traz o seguinte teor (Acórdão n. 1401-002.647, de 12 de junho de 2018):

“Custos e despesas não comprovados. Glosa. Para que uma despesa decorrente de serviços prestados seja deduzida da base do IRPJ, deve ser comprovada com contratos, documentos fiscais, comprovantes de pagamento e, principalmente, com a demonstração efetividade [sic] do serviço prestado, devendo ainda ser necessária, normal e usual ao desenvolvimento da atividade da empresa. Se a empresa não comprovou sequer a efetividade dos serviços, correta a sua glosa.”

Vale destacar trecho do voto vencedor da Conselheira Livia de Carli Germano:

“Inicialmente, convém estabelecer que há duas premissas para que se permita a dedução fiscal de uma despesa incorrida: 1ª) que a despesa seja comprovada; e 2ª) que a despesa seja necessária, normal e usual à atividade da empresa.

Entendo que a comprovação da despesa tem a finalidade de acolher tal dispêndio como uma despesa contábil. Já a comprovação da sua necessidade serve para se aceitar a despesa como uma despesa fiscal. A comprovação da necessidade, a meu ver, é condição secundária, somente atingida após ser preenchida a condição primária de comprovação da existência da despesa.

*Tenho por convicção que a comprovação de despesas – in casu, de serviços – condiciona, a quem quer provar sua existência, a apresentação de documentos que confirmem efetivamente que os serviços foram prestados, não podendo se limitar a apenas simples apresentação de documento fiscal e de pagamento. A meu ver, essa comprovação (de que os serviços foram prestados) é essencial para que a despesa seja aceita para fins contábeis.”* (Destques nossos)

Essas decisões demonstram a importância das provas sobre os valores contabilizados a título de despesas. Em princípio, a prova da existência e da efetividade

da despesa deve ser produzida pelo contribuinte; entretanto, a autoridade fiscal não pode – de modo arbitrário – negar a validade dos documentos apresentados, a menos que produza prova em contrário sobre a insuficiência das provas ou sobre a falsidade destas. A boa-fé deve ser presumida em favor do contribuinte, a menos que ele não seja capaz de demonstrar que agiu com lisura e que não se desviou da verdade. No mais, as autoridades lançadoras não podem substituir o contribuinte no direito de estabelecer quais são as despesas dedutíveis, com base nos critérios gerais de necessidade e normalidade.

## 6. Conclusões

Diante de tudo o que foi exposto, podemos concluir que a interpretação e a aplicação de normas sobre a dedução de despesas devem ser feitas à luz do princípio da renda líquida. Tal princípio permite uma nova abordagem na aplicação das normas, tendo em vista que a possibilidade de dedução deve ser a regra e a proibição deve ser a exceção. As exceções à dedutibilidade geral devem constar de normas claras e que tenham como justificativa racional a necessidade de coibir práticas que venham a erodir a base tributável mediante a inserção de despesas sem relação de inerência com os interesses que giram em torno da riqueza aportada na empresa e que constituem insumos para a geração das rendas brutas.

No que concerne à dedução das despesas com formação de provisões, o contribuinte deve considerar como não dedutíveis apenas as cifras que sejam reconhecidas no resultado cuja obrigação tenha caráter contingente; afinal, após o advento do CPC 25, as provisões são qualificadas como obrigações presentes derivadas de eventos passados e não como obrigações futuras – não incorridas. Portanto, a regra que proíbe a dedução deve ser aplicada apenas para as provisões (cuja contrapartida seja o resultado) que não tenham o caráter de obrigações presentes. A questão da incerteza do valor não impede a dedução, desde que o montante da mensuração seja confiável e a estimativa razoável.

Por fim, as despesas devem ser provadas pelos contribuintes, mas a autoridade fiscal não pode – sem justificativa plausível (razoável) – negar as provas que tenham sido produzidas de boa-fé, a menos que o contribuinte não esteja comprometido com ela (a boa-fé).

## 7. Referências

- ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda (estudos e pareceres)*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- Equipe de Professores FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- FANUCCHI, Fábio. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1968.

- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2008.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. vol. 2.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda: lucro da pessoa jurídica: compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n. 207. Rio de Janeiro, 1997.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZ-TAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 1: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007. vol. IV.