

Marcelo Magalhães Peixoto

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS:
O CONCEITO DE DESPESA DEDUTÍVEL À
LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF –
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Marcelo Magalhães Peixoto

PRESIDENTE-FUNDADOR DA APET (ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS); DO INSTITUTO DE CONTABILIDADE DO BRASIL E DA ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO. MEMBRO DO CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA (2008-2010). JUIZ DO TIT – TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS, ESTADO DE SÃO PAULO. MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC-SP. ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELO IBET-SP. BACHAREL EM DIREITO E CONTABILISTA COM 18 ANOS DE EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL. SÓCIO DA MAGALHÃES PEIXOTO CONSULTORES ASSOCIADOS. SÓCIO-DIRETOR DA MP EDITORA. COORDENADOR-GERAL E PROFESSOR DOS CURSOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET. COORDENADOR E FUNDADOR DA REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET. É CONSULTOR TRIBUTÁRIO E EMPRESARIAL EM SÃO PAULO. MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO.

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS: O CONCEITO DE DESPESA DEDUTÍVEL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



P431i

Peixoto, Marcelo Magalhães, 1971-

Imposto de renda das pessoas jurídicas : o conceito de despesa dedutível à luz da jurisprudência do CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Marcelo Magalhães Peixoto. - São Paulo : MP Ed., 2011.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-7898-020-7

1. Imposto de renda - Brasil - Jurisprudência. 2. Pessoa jurídica - Impostos. 3. Imposto de renda - Deduções - Legislação - Brasil. I. Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. II. Título.

10-5178.

CDU: 34:336.226.12(81)

Preparação e revisão
Mônica A. Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Capa
Veridiana Freitas

Impressão e acabamento
Orgrafic

Projeto gráfico e diagramação
Veridiana Freitas

FONTE GARAMOND PRO
MIOLLO OFF SET 75G/M²
CAPA SUPREMO 250G/M²
EDIÇÃO 1ª EDIÇÃO – VERÃO DE 2011

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2011
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 2482, 6. andar
01402-000 – São Paulo
Tel./Fax: (11) 3101 2086
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

ISBN 978-85-7898-020-7

*Este trabalho é dedicado à minha mãe,
Severina Magalhães Peixoto, in memoriam.*



PREFÁCIO

Desde que Marcelo Magalhães Peixoto iniciou sua carreira jurídica, tenho especial admiração pela forma como tem atuado, seja como advogado, seja como escritor, jurista, julgador, editor e promotor de eventos na área tributária de grande repercussão. Trata-se de espírito lúcido e de particular vivacidade que atua com igual competência, em qualquer das áreas em que se projeta.

No início, como coordenador de obras e autor, posteriormente como editor e conselheiro do Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda, Marcelo foi marcando sua passagem pelas searas do direito tributário com sólida obra e considerável respeito da parte dos que se aproximam de sua atuação, como advogado, ou travam conhecimento com sua obra.

Sua dissertação de mestrado é a prova inequívoca do talento e da coragem na abordagem de temática árida para o plano acadêmico. Tratada com excelente senso de ponderação e perspicácia, cuidou para que não só a teoria fosse apresentada, mas também a *praxis* necessária para estudar o conceito de despesa dedutível, no mais complexo tributo do sistema nacional.

Principiando com a análise constitucional de princípios informadores do imposto sobre a renda (legalidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia, capacidade contributiva, progressividade, formalidade e

universalidade) enfrenta o tormentoso tema do conceito constitucional de “renda”, com adequado enfoque, principalmente ao mostrar que a exploração do CTN (art. 43) está rigorosamente conforme a enunciação do tributo no art. 153 da lei suprema, no que diz respeito às disponibilidades (econômica e jurídica) e seus acréscimos, à luz da segmentação periódica para definição dos lucros contábil, real, presumido e arbitrado.

O conceito de despesa dedutível é decorrencial da definição da aquisição de disponibilidade, que pressupõe um acréscimo líquido, a não ser que, **por opção do contribuinte**, prefira este a incidência sobre a receita bruta, abandonando, em tese, o conceito puro de renda para ingressar na “presunção da renda” ou, ainda, o de lucro arbitrado, à falta de elementos possibilitadores ao Fisco de definição do resultado do diferencial entre entradas e saídas para a configuração da renda efetiva.

As despesas, portanto, dedutíveis, são aquelas necessárias, normais, usuais, havendo, todavia, operacionais indedutíveis. Após a enunciação da diferença entre despesa e provisão, tece considerações que vão do campo acadêmico para a prática jurisprudencial administrativa, tratando daquelas despesas consideradas indedutíveis, em face da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes.

O capítulo IV, portanto, mostra o entendimento atual da jurisprudência administrativa, quanto às denominadas despesas indedutíveis.

O livro, portanto, é obra de particular atualidade, por abordar tema pouco examinado academicamente, com admirável adequação e pertinência.

Cumprimento, pois, o autor da obra, que certamente se transformará em precioso auxílio a todos os operadores do direito que atuam em tais conselhos administrativos, pela clareza e sólida fundamentação das teses por Marcelo Magalhães Peixoto esposadas.

Prevejo muito sucesso em sua carreira editorial.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME e Superior de Guerra - ESG; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é discorrer sobre o **conceito de despesa** positivado na Lei n. 4.506 de 30/11/1964, em seu **artigo 47**, § 1º e § 2º (atualmente consolidado no art. 299 do RIR/99), sob a ótica da doutrina e da jurisprudência.

Será feita uma investigação sobre o “real” **conceito de renda**; se este está na Constituição Federal ou se advém do Código Tributário Nacional.

Analisaremos o artigo 44 do Código Tributário Nacional, que determina as formas de apuração do Imposto sobre a Renda das Empresas (lucro real, presumido e arbitrado), para, posteriormente, concluir qual das formas de tributação é mais compatível com o conceito de renda (acréscimo patrimonial).

Em seguida, faremos a comparação entre as periodicidades do referido tributo, para averiguar qual será o prazo razoável para apuração da renda: um dia, um mês, três meses ou um ano.

Observaremos os princípios tributários informadores do Imposto sobre a Renda, tais como, legalidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia, capacidade contributiva, vedação de efeitos confiscatórios, com destaque aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

Analisaremos o Livro de Apuração do Lucro Real, o “LALUR” dentro do capítulo do Lucro Real e dos ajustes na base de cálculo do IR – tais como as adições (despesas indedutíveis) e exclusões (receitas não tributáveis) e ainda, as compensações de prejuízos fiscais.

Para chegarmos ao referido conceito, investigaremos as diferenças entre custos e despesas, depois passaremos para uma análise do vocábulo provisão, ou seja, diferenciando esta última e despesa incorrida.

Em seguida, teceremos comentários em relação às despesas operacionais dedutíveis e indedutíveis subordinadas a condições específicas até adentrarmos nas denominadas despesas intrinsecamente relacionadas à produção e/ou à comercialização.

Procuraremos esmiuçar alguns tipos pontuais de despesas – tais como brindes, despesas com a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, tributos com exigibilidade suspensa, dentre outras – sempre analisando se tais dispêndios estão dentro do conceito de **despesa necessária, normal e usual**, que é objeto deste trabalho.

Isto posto, ressaltando-se a prova da efetividade da ocorrência da despesa; vale dizer, como ela deve ser comprovada – sempre à luz da doutrina e da jurisprudência.

Após, discorreremos sobre os limites do legislador ordinário ao definir quais despesas podem ser dedutíveis ou indedutíveis. Invocaremos, nesse ponto, os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e a imunidade do mínimo vital, para fins de dedutibilidade da

despesa, investigando qual o mínimo vital para a subsistência da empresa. Trouxemos a lume a diferença entre despesa necessária e a mera liberalidade; tudo isso, tendo como premissa o conceito constitucional de renda.

Cumpra, por fim, salientar que observaremos os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Vale dizer, partiremos do conceito de lucro contábil, para atingirmos o conceito de lucro real.

Todo este trabalho tem o objetivo de colocar em pauta mais um ponto de extrema relevância no Direito Tributário pátrio, qual seja: *a importância do conceito de despesa dedutível na apuração do Imposto sobre a Renda das empresas tributadas pelo lucro real.*

Com efeito, a discussão sobre o tema não se restringe única e exclusivamente aos meios acadêmicos, pois, na verdade, a discussão acadêmica é apenas uma forma de colocá-la em pauta, para que depois possa ser devidamente difundida a fim de atingir os advogados, contadores e contribuintes.

Salientamos que nos casos em que o conceito de despesa dedutível seja aplicado com equívocos, **pode-se incorrer em tributação de uma não renda**, o que é completamente nefasto a um Estado Democrático de Direito, que busca alcançar a Justiça Fiscal. Nesse ponto, Ives Gandra da Silva MARTINS é elucidativo:

A correta percepção de que uma “não-renda” não é fato gerador de imposto de renda, projeta a necessidade de uma reflexão maior sobre o princípio da justiça fiscal, que deve fazer o Estado um promotor do desenvolvimento, facilitando o crescimento da sociedade que, assim, gerará mais disponibilidade econômica para ser tributada. Não mais se compreende a mesquinha e preconceituosa visão dos que entendem que a má gestão pública deve ser sempre

coberta pelo trabalho da sociedade e que a primeira norma da política tributária é tirar o mais possível do povo, se necessário pela intimidação e pela ilegalidade da imposição, pois só assim cobrirão sua incompetência gerencial. A “Royal Commission on Taxation” do Canadá, entre os 11 princípios elencados para a revolução política tributária, não coloca a arrecadação como ponto prioritário, mas sim a justiça fiscal e a promoção do desenvolvimento. Se estas existirem, a arrecadação será mera e natural decorrência. Que as autoridades brasileiras aprendam a lição e respeitem a sociedade, por força de tais princípios, é o que os brasileiros desejam.¹

Consideramos que a busca da justiça – mais especificamente a justiça fiscal – no que tange ao mister do tributarista, é mais do que um ideal, é uma prática diária da defesa dos direitos do contribuinte. No *Decálogo do Advogado*, Ives Gandra da Silva MARTINS ensina que o ideal de justiça é a bússola que guia a atividade do advogado, nos seguintes termos:

[...]

9. O ideal de Justiça é a própria razão de ser do Direito. Não há direito formal sem Justiça, mas apenas corrupção do Direito. Há direitos fundamentais inatos ao ser humano que não podem ser desrespeitados sem que sofra toda a sociedade. Que o ideal de Justiça seja a bússola permanente de tua ação, advogado. Para isto estuda sempre, todos os dias, a fim de que possas distinguir o que é justo do que apenas aparenta ser justo. [...]²

Na esteira desse raciocínio, iniciaremos nosso trabalho.

1 MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. In: _____ (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 12.

2 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Decálogo do Advogado*. Belém: Cejup, s.d.

SUMÁRIO

Capítulo I Princípios informadores do imposto sobre a renda	17
1.1 Considerações gerais	17
1.2 Princípios constitucionais tributários	20
1.3 Princípio da legalidade tributária	23
1.4 Princípio da irretroatividade tributária	26
1.5 Princípio da anterioridade	28
1.6 Princípio da isonomia tributária	30
1.7 Princípio da capacidade contributiva	31
1.8 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios	34
1.9 Princípio da progressividade	35
1.10 Princípio da generalidade e da universalidade	38
Capítulo II O conceito de renda na Constituição Federal	41
2.1. O conceito de renda	41

2.2. A relação entre a regra-matriz e os princípios da generalidade, universalidade e progressividade	51
2.3 Regra-matriz do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	57
2.4. Disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica	67
2.5 Periodicidade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	70
2.6 Lucro contábil	74
2.7 Lucro real	81
2.8 Lucro presumido	87
2.9 Lucro arbitrado	90
Capítulo III O conceito de despesa dedutível	93
3.1 Despesa	93
3.2 Distinção entre custos e despesas	94
3.3 Despesas necessárias, normais e usuais	96
3.4 Diferença entre despesa e provisão	99
3.5 Despesas operacionais indedutíveis	108
Capítulo IV Considerações sobre outras despesas indedutíveis e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes	117
4.1 Considerações gerais	117
4.2 Despesa intrinsecamente relacionada à produção e/ou à comercialização dos bens e serviços	118
4.3 Despesas com brindes	124
4.4 Dedutibilidade de despesas com confraternização	125
4.5 Despesa com CSLL	130
4.6 Despesa com tributos com exigibilidade suspensa	132
4.7 Despesas com multas	135

4.8 Prova da efetividade da ocorrência de despesa	139
4.9 Limites do legislador ordinário ao definir quais despesas são dedutíveis ou indedutíveis	146
4.10 Características das despesas dedutíveis e o mínimo vital	148
Conclusões	155
Bibliografia	169

