

REFLEXÕES SOBRE AS DESPESAS OPERACIONAIS E O IRPJ: UMA HISTÓRIA DE 100 ANOS

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), da Escola de Direito do CEU – IICS e da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Apresentação do tema 2 Despesas dedutíveis para fins de IRPJ 3 Consequências das diferenças entre os critérios tributário e societário para tratar as despesas operacionais 4 Controvérsias no CARF: a história se repete 5 Novos tipos de despesas: novas controvérsias? 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre a dedutibilidade das despesas, sua história e seus fundamentos.

PALAVRAS-CHAVE: Despesas. Despesas operacionais. Dedutibilidade de despesas.

1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

A dedutibilidade de despesas é, certamente, um dos temas mais complexos em matéria de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), a despeito de a matéria estar inserida há exatos 100 anos em nosso contexto jurídico. Contudo, sempre há espaço para discutir algumas despesas em especial, bem como para filosofar sobre o tema. Hoje pedimos permissão aos eventuais leitores deste artigo para meditar sobre alguns especiais aspectos da legislação que regula a matéria e que, na maior parte das vezes, passam despercebidos. São palavras, expressões, “ruídos” que ficam no ar, sobre os quais tentaremos tratar de forma bastante breve.

Com esse objetivo estamos formulando alguns comentários sem a pretensão de criar doutrina ou contestar doutrinas correntes, mas apenas para deixar claro

que sempre há o que extrair, aprender e construir, ainda que o tema pareça surrado ou, até mesmo, esgotado. Assim, iniciamos nossas reflexões com uma viagem em torno das despesas computáveis, para fins de IRPJ, pelos últimos 100 anos, exatamente o tempo que esse tributo tem em nosso ordenamento jurídico.

2 DESPESAS DEDUTÍVEIS PARA FINS DE IRPJ

Por ocasião da introdução do Imposto sobre a Renda no sistema jurídico brasileiro, tarefa que coube à Lei (Orçamentária) n. 4.625/1922, assentou-se que ele deveria incidir sobre o lucro fruto das operações/atividades que enumerava: lucros e dividendos de ações, juros, prêmios de seguros, sorteios e similares, dito lucro fortuito, lucros da indústria e comércio, lucros de operações a termo e fruto das profissões de pessoas físicas. A despeito de tratar de lucros variados, não havia nenhuma referência a despesas, embora se possa, até mesmo, pressupor que só existe lucro se houver ingressos e correspondentes custos, inclusive no conceito comum da língua. A Lei n. 4.625/1922 foi alterada pela Lei n. 4.783/1923, também de natureza orçamentária, que previu para as sociedades anônimas, como base de cálculo do IRPJ, o rendimento líquido tributável, sendo “o lucro revelado em cada balanço correspondente ao período de seis meses anterior à data do pagamento do imposto” [sic].

Essas normas foram objeto de regulamentação pelo Decreto n. 17.390/1926, que assim dispunha:

Art. 22. Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanarem da venda e da permuta de propriedades.

Paragrapho unico. Para os fins do imposto, não ha distincção entre os rendimentos, quanto á especie em que forem pagos.

[...]

Art. 29. Considera-se **rendimento liquido** na primeira categoria:

- a) quando o contribuinte receber rendimentos provenientes de uma sociedade comercial que não fôr anonyma, a quota-parte de interesse que corresponder á sua razão de lucro na sociedade, inclusive as retiradas mensaes que não forem debitadas na conta de despezas geraes da contabilidade social;
- b) quando o contribuinte perceber rendimentos provenientes da exploração comercial ou industrial em firma individual, **os lucros liquidos que forem apurados, de accôrdo com as normas previstas neste regulamento para determinar o rendimento real tributavel das sociedades;**

c) quando o contribuinte não fizer parte da firma social, a importância que lhe couber nos lucros sociais ou em determinados negócios nos quais tenha interesse. [sic] (grifos nossos).

Como se observa, persiste, desde sempre, a ideia de renda líquida, certamente ingressos menos despesas/custos, a despeito de a norma ser omissa quanto a esses dois fenômenos. Destaque-se, na letra "b" do art. 29, que a base tributável é o **rendimento real**.

Somente com a edição da Carta de 1934, o IR tomou estatura constitucional, e sua regulação, para fins de apuração e cobrança, se fez de forma mais consistente, pela primeira vez, pelo Decreto-lei n. 5.844/1943, que tratou tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Esse decreto-lei introduziu a figura do lucro real, não mais rendimento real como ocorria com a legislação anteriormente vigente, base de cálculo do IRPJ, em seu art. 37, nos seguintes termos:

Art. 37 Constitue lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções:
a) as **despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora;**
[...] [sic] (grifos nossos).

Como se pode ver, o Decreto-lei n. 5.844/1943 manteve a tributação sobre o resultado líquido, ao admitir que as despesas necessárias à percepção do lucro tributável fossem deduzidas. Essa norma não faz qualquer referência a custos, tratando todos os gastos da sociedade como despesas.

Em 1964, foi editada a Lei n. 4.506, lei básica do IR, que introduziu o conceito de despesas operacionais, nos seguintes termos:

Art. 47. **São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a 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.
[...] [sic]. (grifos nossos).

A nosso ver e temos repetido tal entendimento, esse dispositivo é cheio de encanto, pois consegue sintetizar todo o tema da dedutibilidade de despesas de forma clara e objetiva, já que é dotado de uma natureza funcional, prestando-se a uma finalidade/função de evitar que se tenha que enumerar todas as possíveis

hipóteses de despesas dedutíveis, uma vez que sua roupagem geral vem muito bem descrita. A melhor forma de examinar o dispositivo acima, a nosso ver, é segregar seu conteúdo em parcelas, situação em que se destacam os seguintes principais aspectos acerca das despesas ditas operacionais:

- (i) despesas operacionais não se confundem com custos;
- (ii) despesas operacionais não são computadas nos custos;
- (iii) despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;
- (iv) despesas operacionais devem ser necessárias e usuais ou normais nas operações e atividades da empresa.

Com esse recorte, já temos delineada nossa primeira tarefa.

2.1 Diferenças entre custos e despesas operacionais

Nossa primeira indagação, nestas reflexões, diz respeito ao que é custo, tantas vezes referido na lei como distinto de despesa. É tradição afirmar-se que custo é uma modalidade, espécie, de gasto, nesse caso tratado como gênero, voltado à produção de bens e serviços, enquanto a despesa é gasto com atividades, que não a produção, bem como com a manutenção da fonte produtora. Essa conclusão, entretanto, de considerar gasto como gênero e despesas e custos como espécies, contudo, não é verdadeira à luz do disposto no art. 46 da mesma Lei n. 4.506, a saber:

Art. 46. São **custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços** objeto das transações de conta própria, tais como: [...] (grifos nossos).

Ora, o que se depreende desse dispositivo é que todos os gastos, na realidade, são despesas e que a despesa, ela sim, seria o gênero, e que os custos também são despesas, apenas que alocadas à produção. O legislador traçou a distinção das despesas que não são custos, como voltadas às atividades sociais e à manutenção da fonte produtora, designando-as por operacionais ou destinadas à operação e não à produção. À época vigorava, plenamente, o Decreto-lei n. 2.627/1940, que regulava as sociedades por ações, hoje ainda parcialmente vigente, o qual também contemplava um capítulo voltado às práticas contábeis. Essa peça legislativa também só se referia a despesas e a

perdas diversas quando tratava dos elementos que vão a débito do patrimônio líquido, e era silente quanto ao custo.

Pode-se assentar, portanto, que a distinção entre despesas operacionais e custos foi introduzida pela Lei n. 4.506/1964, ambas espécies da grande categoria ou gênero despesa. Com isso, confirma-se que despesas operacionais não se confundem com custos e, mais, que despesas operacionais jamais poderiam ser computadas nos custos, visto que se tratam, ambos, de despesas ontologicamente diversas, de acordo com a lei.

Tratando do tema das despesas operacionais, Bulhões Pedreira¹ ensina que despesa é sempre mutação que reduz o patrimônio da sociedade, complementando que a sua necessidade não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa que, inclusive, pode enquadrá-la em um certo segmento da economia², senão que às operações que desenvolve para atingir seu objeto social.

É possível aplicar a orientação do mestre elegendo uma atividade, o que fazemos a partir do sistema de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), desenvolvido e manejado pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), por intermédio da CONCLA (Comissão Nacional de Classificação), que muito bem captura esse fenômeno, como se verá.

Assim, o sistema de classificação do IBGE introduz um código que é utilizado para identificar quais são as atividades econômicas exercidas por uma empresa. Por exemplo, a atividade de locação de veículos, que pode ser operacionalizada mediante locação de automóveis, ou não, e, mais, com ou sem motorista, permite uma série muito grande de ilações, cada uma delas com exigências e operações diferentes. Para o caso da empresa que opera a locação de automóveis, sem condutor, o sistema apresenta várias hipóteses de negócios possíveis de serem feitos, e que se submetem ao Código 7711-0/00, a saber:

7711-0/00	AUTOMÓVEIS SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE, LEASING OPERACIONAL DE
7711-0/00	AUTOMÓVEIS; ARRENDAMENTO SEM OPÇÃO DE COMPRA DE
7711-0/00	AUTOS DE PASSEIO SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE
7711-0/00	BUGRES; ALUGUEL DE, LOCAÇÃO DE

1. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979. p. 196-198.
2. Veja-se a classificação de atividade CNAE. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/concla.html>.

<u>7711-0/00</u>	CAMINHONETES DE PASSEIO SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE
<u>7711-0/00</u>	CARROS DE PASSEIO SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE
<u>7711-0/00</u>	LOCADORA DE AUTOMÓVEIS
<u>7711-0/00</u>	LOCADORA DE CARROS

Como se pode depreender, muitos são os negócios que podem ser desenvolvidos sob a designação de locação de veículos, conforme acima descrito, inclusive operações que no Brasil se enquadram como próprias do mercado financeiro, como é o caso do *leasing* operacional, sendo que, para cada um desses negócios, os desembolsos a serem efetivados a título de despesas operacionais podem variar, pois demandam movimentos e recursos diferentes que devem ser devidamente aplicados. Esclareça-se, ainda, que na hipótese de locação sem motorista, via de regra, o locatário/arrendatário dirige-se ao local de retirada do veículo, de forma independente e autônoma, sendo que toda a contratação, em geral, já se processou por meio digital, pela internet. O modelo "locação de veículos", assim como outros, envolve imensa riqueza de elementos que podem ser analisados no contexto aqui proposto voltado a despesas operacionais.

Por fim, o mesmo Bulhões Pedreira esclarece que a despesa operacional está relacionada não só com as atividades principais, como com as acessórias de uma sociedade, classificando-se nessa última categoria as despesas para a manutenção e exploração dos elementos do ativo que são fontes produtoras de renda, como se voltará a tratar.

2.2 Atributos das despesas operacionais

Os aspectos a seguir apontados dizem respeito às qualidades de que devem se revestir as despesas operacionais para serem suscetíveis de dedução na apuração do IRPJ. Assim, dispõe a Lei n. 4.506/1964 que despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, indicando que há uma diferença entre esses elementos, atividade e fonte produtora.

Atividade, certamente, diz respeito ao conjunto de operações e transações que se desenvolvem em uma entidade econômica para dar cumprimento ao seu objeto social e que não se caracterizam como custos de produção. Elas podem ser de muitas naturezas, mas devem estar vinculadas à operação da sociedade, única e exclusivamente. De outro lado, as despesas operacionais voltadas à manutenção da fonte produtora dizem respeito a dispêndios voltados a bens,

tangíveis e intangíveis, pessoas, meio ambiente, clientela, nome, solvência, reputação e tantos outros que permitem que o fluxo dos negócios geradores de renda se mantenha.

É de se destacar que a Lei n. 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações, que trata das demonstrações financeiras, do balanço e da apuração do lucro líquido, o qual devidamente ajustado, é base de cálculo do IRPJ, faz especial referência aos custos de mercadorias e serviços vendidos, irrelevante se de produção própria ou não, bem como às despesas que reputa, sempre, como operacionais, a saber:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o **custo** das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**. (grifos nossos).

Após a introdução das novas práticas contábeis³ contempladas nos chamados IFRS (*International Financial Reporting Standards*), pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board*, para fins societários, todas as despesas são operacionais, visto que o administrador nada pode fazer que não seja para atender à finalidade social da entidade, sob pena de responder civil e criminalmente (art. 153 da Lei n. 6.404/1976).

Dispõe o art. 47, *caput*, da Lei n. 4.506/1964, que as despesas dedutíveis são as despesas necessárias, ou seja, aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. A despesa necessária, sem dúvida, é aquela sem a qual o negócio não pode ser concluído, também essencial, pois diz respeito à essência da operação. Considerando-se que se uma entidade pode desenvolver diversas operações ou atividades, como já se comentou, é razoável que tenha tantas despesas operacionais quantas necessárias a atender suas operações.

Além de necessárias, dispõe a Lei n. 4.506 que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. O qualificativo "normal" sempre deve ser cotejado com o qualificativo "anormal", pois a despesa normal sempre se coaduna com a atividade social e com a operação, mas o seu grau de aceitação pelo Fisco está vinculado à sua

3. Lei n. 11.638/2007.

própria aceitação no ambiente de negócios em que a operação se desenvolve. A despesa que não é normal, é anormal, se desvia do padrão, evidenciando comportamento que não guarda conformidade com o objeto social. Assim, despesas efetuadas em abuso dos padrões aplicáveis, comuns de uso, em contemplação de benesses, incompatíveis com o objeto social, não se revestem do caráter de normalidade.

Por fim, são usuais as despesas próprias do negócio que se efetiva e não do objeto social da empresa. Assim, uma entidade que vai abrir seu capital a terceiros na Bolsa de Valores, no País ou no exterior, deverá incorrer em diversos gastos, tais como despesas com advogados, financistas e auditores, por exemplo. A operação pode ser única na vida da entidade, mas os gastos são usuais ao tipo de negócio que se está efetivando, ou seja, a abertura de capital.

Já, no passado, o antigo Parecer Normativo CST n. 32/1981 elucidou dúvidas sobre os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais à empresa, a saber:

[...]

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto n. 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

[...]

4. Segundo o conceito legal transcrito, 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.

5. 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.

[...]

Conclui-se que há um campo muito grande para exercitar o julgamento sobre essa dita operacionalidade das despesas, tendo sempre, como norte, o conjunto formado pelas operações desenvolvidas pela entidade.

2.3 As despesas operacionais no tempo

Já, mais de uma vez, tivemos a oportunidade de comentar que as características das despesas operacionais variam no tempo, quer por força de novos negócios, quer por novos contextos sociais, econômicos e empresariais que se desenham, bem como pela mudança de costumes. Assim, algumas despesas que no passado não poderiam ser deduzidas, ao longo do tempo se mostraram de suma importância para o desenvolvimento das atividades econômicas, fortalecendo-se a sua dedutibilidade para fins fiscais, sendo que, hoje, ninguém mais duvida dessa condição. São exemplos:

- (i) despesas com propaganda e publicidade que, no passado, para serem deduzidas necessitavam ser pagas, estar escrituradas na empresa prestadora desse serviço, além de seu pagamento ter sido tributado na fonte (Decreto n. 55.866/1965, art. 124), hoje são corriqueiras a qualquer atividade, além de essenciais para o bom desenvolvimento dos negócios;
- (ii) 13º salário, que se originou da prática de alguns patrões de bonificarem seus empregados por ocasião das festas de final de ano, até que, por fim, tal benesse foi objeto de lei (Lei n. 4.090/1962), passando a ser dedutível na apuração do lucro real, conquanto o seu reconhecimento contábil em regime de competência, por anos, tenha sido tratado como provisão, não dedutível;
- (iii) gastos com a saúde e com a complementação de aposentadoria de empregados, que eram considerados como liberalidade e não suscetíveis de dedução no cálculo do lucro real, até que foram objeto de lei e reconhecidos como efetivos benefícios aos empregados, logo dedutíveis.

Esse pequeno exercício presta-se a demonstrar que usos e costumes variam no tempo, permitindo-se afastar falsas conclusões e preconceitos. Há muitos outros exemplos que podem ser apontados para confirmar a evolução dos usos e costumes, como a seguir se comentará.

2.3.1 A questão do teletrabalho

A reforma trabalhista de 2017, implementada pela Lei n. 13.647, introduziu o art. 75-A na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), admitindo a prestação de serviços, pelo empregado, em regime de teletrabalho, assim considerada a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua

natureza, não se constituam como trabalho externo. Parece óbvio que os gastos incorridos pelo empregado, exceto se negociado de forma diversa com o empregador, sejam de responsabilidade da empresa, como é o caso daqueles correspondentes ao uso de internet, energia elétrica, telecomunicação e similares.

O Fisco já se manifestou sobre o tema na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) n. 63/2022, contudo, de forma que enseja, a nosso ver, grande controvérsia. Assim, a Consulta trata de aspectos previdenciários desses pagamentos, no caso da pessoa física do empregado, bem como de aspectos de dedutibilidade dos gastos assim incorridos para a pessoa jurídica. Observe-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

VERBAS INDENIZATÓRIAS. TELETRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO VALORES.

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, **não devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias.**

[...]

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

VERBAS INDENIZATÓRIAS. TELETRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO VALORES.

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, **não devem ser incluídos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.**

Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 9, DE 11 DE MARÇO DE 2021.

PROCESSO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – LUCRO REAL – DESPESAS DEDUTÍVEIS

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços

no regime de teletrabalho, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, podem ser consideradas como dedutíveis na determinação do lucro real, **desde que o beneficiário comprove, mediante documentação hábil e idônea, os valores despendidos.** (grifos nossos).

De início, fica claro que o ônus da prova é do empregado, tanto para essa verba disponibilizada pelo empregador ser tratada como indenizatória ou remuneratória, para fins previdenciários e de imposto sobre a renda, na pessoa física, como dedutível, na pessoa jurídica. Cabe ao empregado apontar os gastos incorridos, justificar as horas de trabalho, e mais, associá-las de forma inquestionável ao trabalho desenvolvido. Considerando-se que hoje todo cidadão se utiliza no seu dia a dia da internet, bem como se vale da energia elétrica, qual seria o critério que esse empregado deveria utilizar para identificar os gastos incorridos no trabalho e aqueles incorridos em sua vida privada? Destaque-se que a falta de apontamento dos gastos acarreta sua descaracterização como suscetíveis de indenização, passando eles a ser tributados para fins previdenciários e de imposto sobre a renda na fonte, no caso, dos empregados.

Ora, nessa hipótese, quando a Solução em apreço conclui que “para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias”, está ela a concluir, a contrário senso, que não comprovado o caráter indenizatório, a verba assume o caráter remuneratório, sujeita à incidência dessas contribuições, aplicando-se o mesmo entendimento para o imposto sobre a renda na fonte. Isso significa que verbas não suportadas em documentação idônea assumem a natureza de remuneração, já que não se amoldam à natureza de indenização, logo, como remuneração paga, tais verbas são, necessariamente, dedutíveis na apuração do lucro real, à luz do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506/1964. Infelizmente, a Solução de Consulta em apreço não deixou claro esse detalhe fundamental.

Apenas para complementar o exame da matéria, se está comprovado ou é comprovável que o empregado está em regime de teletrabalho, é razoável que se crie uma presunção mínima de despesa dedutível, a exemplo do que se faz com os veículos locados pela empresa e também utilizados para assuntos particulares de seus funcionários.

2.3.2 O fim de um equívoco

Um exemplo contundente de equívocos que se alongam no tempo, é o decidido no Recurso Especial n. 1.746.268/SP, que teve como Relatora a Ministra Regina Helena Costa, que vem assim ementado:

[...] IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. BASE DE CÁLCULO. SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. DEDUÇÃO DE DESPESA. REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS, AINDA QUE NÃO CORRESPONDA A MONTANTE MENSAL E FIXO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRFB N. 93/2017. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATO INFRALEGAL. ILEGALIDADE.

A questão da dedutibilidade da remuneração de administradores é um tema que ocupou nossos tribunais por muitos anos, com base em suposta determinação do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 43, § 1º, "b", no sentido de que as retiradas de administradores, ainda que escrituradas em contas de resultado, se não correspondessem **à remuneração mensal fixa por prestação de serviços**, não seriam dedutíveis na apuração do lucro real. Ocorre que essa determinação, além de tacitamente revogada por normas que a sucederam, também não se coadunava com a Lei n. 6.404/1976, que dispõe que devem os valores de *pro labore* ser aprovados em montantes globais, para todos os administradores, **pelo simples exercício do cargo**, e, subsequentemente, atribuídos a cada um em função de suas atividades. Observe-se que o tema da remuneração de administradores e conselheiros e sua dedutibilidade, como decidido, acompanhou as inovações legislativas e a visão das tarefas que tais pessoas desenvolvem, confirmando-se que o tempo e os costumes alteram o volume das despesas operacionais, suas características, sua qualidade, e, por consequência, os fundamentos de sua dedutibilidade.

3 CONSEQUÊNCIAS DAS DIFERENÇAS ENTRE OS CRITÉRIOS TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PARA TRATAR AS DESPESAS OPERACIONAIS

Considerando-se que o IRPJ é calculado a partir do lucro líquido contábil, surge a indagação por que há diferentes tratamentos para as despesas ditas operacionais na contabilidade e na apuração desse tributo. Quais seriam os fundamentos desse poderoso legislador tributário para tratar de forma diferenciada essas duas hipóteses que têm raízes comuns, o lucro contábil?

A resposta passa pelos princípios constitucionais que orientam a tributação pelo IRPJ. Em primeiro lugar, a possibilidade de deduzir despesas não é uma

benesse do Poder Público para o contribuinte, ela está sustentada no princípio da capacidade contributiva, em que o contribuinte deve tributar apenas a renda líquida, ingressos menos gastos necessários à sua obtenção, sob pena de não se tributar a renda, senão que a receita ou, até mesmo, o patrimônio, fugindo assim à base de cálculo do IRPJ. Além disso, em matéria de tributos deve prevalecer o interesse público, que está fundado em atuação governamental pautada nos princípios previstos na Constituição, que objetivam dar plena realização ao cidadão tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Assim, a aplicação do conceito de despesas operacionais deve ser a mesma para todos os contribuintes, a despeito de certas despesas poderem ser necessárias para uns mas não para outros, à luz do negócio que se desenvolve. O discrimen introduzido é, portanto, válido para todos. Em matéria societária, ao contrário, deve prevalecer o interesse privado, no cumprimento do objeto social, respondendo o administrador, civil e penalmente, pelos deslizes cometidos.

É por essa razão que a base de cálculo do IRPJ, para os contribuintes sujeitos à sua apuração com base no lucro real, é o lucro líquido do **período ajustado por adições**, exclusões e compensações **previstas em lei** (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977). Isso significa que despesas não necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora não são dedutíveis, se contempladas no lucro contábil, devendo ser neutralizadas no cálculo do IRPJ. Confirma-se o comentado, prevalência do interesse público, observados os princípios constitucionais aplicáveis, visto que o Poder Público não pode arcar com gastos que não lhe cabem.

Esses são, portanto, os grandes fundamentos pelos quais as despesas operacionais para fins societários não se confundem com as despesas operacionais para fins tributários.

4 CONTROVÉRSIAS NO CARF: A HISTÓRIA SE REPETE

4.1 Um breve olhar sobre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Adotando-se como elementos de pesquisa os termos “lucro real”, “despesas” e “dedutibilidade”, nos últimos cinco anos, obtêm-se, na base de julgados do CARF, 514 decisões. Citaremos algumas delas por suas características como negócios diferenciados que foram praticados, bem como pelo inusitado dos fatos.

Um elemento importante na comprovação da dedutibilidade de despesas, além dos fatos, é a documentação mantida pela empresa. Em muitas situações,

a documentação comprobatória dos fatos é bastante frágil, e isso vem se repetindo ao longo do tempo, como se pode conferir:

Acórdão n. 1402-006.301 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em Sessão de 14 de dezembro de 2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

[...]

CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DEDUTIBILIDADE

A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos **pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos**, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do *pool*, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por **instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.**

Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. Glosa mantida.

[...]

O rateio de despesas é um contrato atípico bastante adotado nos dias atuais; contudo, sua aceitação pelo Fisco condiciona-se à observância de diversos requisitos, de tal modo que, na sua ausência, em situações similares à descrita acima, a dedução dessas despesas fica comprometida. O interessante nessa decisão é que o contrato de rateio envolveu terceiros que não integravam o mesmo grupo econômico, o que não foi considerado por esse Tribunal como um impeditivo para usufruir da despesa⁴. Contudo, a dedutibilidade das despesas foi afastada, tendo em vista a inobservância dos critérios adotados pelo Fisco para tanto.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), 1ª Turma, no Acórdão n. 9101-006.16, considerou como indedutíveis as despesas com festas de confraternização, sob o fundamento do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que limitou despesas a título de brindes ou outras liberalidades, inclusive a favor de empregados. Essa

4. Conforme o Conselheiro Relator: "Pois bem, concretamente, que o chamado rateio de despesas entre empresas (de diferentes ou mesmo grupo acionário) já é realidade há vários anos no Brasil, fruto da necessidade de maximização de resultados e redução de gastos é indesmentível, tanto que os condutores do feito expressa e literalmente o reconheceram em seu TVCF, e, do mesmo modo, a própria DRJ assim o fez".

decisão é um grande retrocesso, visto que o entrosamento entre os empregados e a administração é essencial para o bom sucesso de um empreendimento. Para tanto, a satisfação dos empregados, além de desejada, é essencial para o bom andamento da atividade empresarial.

Em tempos recentes não passaram despercebidos os pagamentos que as empresas tiveram de fazer, a título de propina, para vencerem licitações e outros certames, além de terem acesso a pessoas – chave que as auxiliou na concretização dos negócios. No geral, de acordo com Tadeu Puretz Iglesias⁵, o CARF tem mantido as glosas de despesas decorrentes de atos de corrupção (propinas), sob o fundamento de que tal dedução ofende a função social da empresa, enquadrando-se como liberalidade do administrador. Equivocam-se os que assim pensam, afirma esse autor, pois tais gastos não se caracterizam como liberalidade, visto que necessários para a concretização de negócios e para o bom andamento das sociedades. Tampouco, afirma esse autor, a sua dedutibilidade é benesse do Fisco apenas por preencherem as características de dedutibilidade previstas em lei.

Concordamos, inteiramente, com o autor, pois a nosso ver, no ambiente de negócios que se havia formado, tais gastos eram essenciais à própria manutenção da fonte produtora, a empresa. Assim submetida a essa regra, que era comum para todos que atuavam nesse cenário, o pagamento da propina mostrou-se condição de sobrevivência.

5 NOVOS TIPOS DE DESPESAS: NOVAS CONTROVÉRSIAS?

Na atualidade surgiram novos tipos de gastos para os quais as empresas têm, necessariamente, de concorrer: gastos com acordos e multas impostos por agências reguladoras, gastos com a pandemia de covid-19 e gastos com ESG (*Environmental, Social and Governance*). A seguir, examinaremos cada um desses gastos diante do art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

5.1 Atividades reguladas e agências reguladoras

Com a edição da Constituição de 1988, muitas atividades econômicas que eram desenvolvidas pelo Poder Público foram objeto de privatização, promovendo-se uma grande abertura na economia, visto que, com isso, o regime de monopólio foi rompido e grandes oportunidades nasceram para os particulares,

5. IGLESIAS, Tadeu Puretz. **Dedutibilidade de despesas com subornos e propinas da base de cálculo do IRPJ**. São Paulo: IBDT, 2022. (Série Doutrina Tributária).

em regime de concessão ou similar. Para fiscalizar tais concessionários e seu desempenho, foram criados órgãos públicos especiais: as agências reguladoras.

A matéria das agências reguladoras está disposta na Lei n. 13.848/2019, que trata da gestão, da organização, do processo decisório e do controle social das agências reguladoras, sendo suas principais características: não estarem submetidas a tutela ou subordinação hierárquica; desfrutarem de autonomia funcional, decisória, administrativa e financeira, inclusive seus dirigentes que, uma vez investidos, gozam de estabilidade durante seus mandatos. Cada uma das agências reguladoras está autorizada a impor sanções pelo descumprimento da lei ou das condições contratuais e essa sanção tem natureza administrativa, visto que a matéria não tem a natureza tributária.

As multas receberam no Direito brasileiro, para fins de IRPJ, tratamento especial, se tiverem a natureza de multas fiscais, como se pode conferir:

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n. 8.981, de 1995, art. 41, *caput*).

[..]

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei n. 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

[..] (grifos nossos).

Ainda em 1976, as autoridades fiscais manifestaram-se no sentido de que as multas decorrentes do inadimplemento de obrigação contratual eram dedutíveis (Parecer Normativo CST n. 50), e, mais tarde, ainda no mesmo ano, concluíram de idêntica forma na hipótese de cláusula contratual penal (Parecer Normativo CST n. 66). O fundamento do decidido assenta-se no entendimento de que as multas são dedutíveis se estiverem relacionadas às transações da entidade. O CARF também caminhou nesse sentido nas hipóteses de multa aplicada em virtude da invasão de território, como se observa no Acórdão 101-96.919/2008 e de multa aplicada pelo Banco Central do Brasil pela devolução de cheques, conforme Acórdão 103-21.065/2002. Há muitas outras voltadas a multas decorrentes de descumprimento de cláusulas contratuais.

Ocorre que há hipóteses em que esse Tribunal contesta a dedutibilidade de multas administrativas sob o pretexto de que o contribuinte não tem autorização para descumprir a lei, como é o caso do Acórdão n. 9101-002.196 da CSRF, que manteve a glosa de multa administrativa aplicada pela Agência Nacional de

Energia Elétrica (ANEEL), afora uma suposta inexistência de previsão legal para que essas multas sejam dedutíveis como despesa operacional.

Não temos qualquer dúvida de que tais despesas são necessárias ao desenvolvimento das atividades sociais e decorrem de comportamentos absolutamente legítimos dessas entidades, visto que o próprio agente regulador não lhe atribui maior efeito danoso ou limitação no exercício da tarefa autorizada. Esse nos parece ser o entendimento contido no art. 352 do RIR, que impede apenas a dedução de multas fiscais, desde que não sejam compensatórias.

5.2 Gastos com a pandemia de covid-19

A pandemia de covid-19 assolou o mundo e gerou consequências das mais graves. Muitas empresas se associaram, ao Governo ou não, com o objetivo de providenciar conforto a seus empregados, bem como ao entorno de seus estabelecimentos no suposto de que as pessoas que vivem nessas comunidades dependem, essencialmente, das empresas que as contratam, bem como daqueles que ali se estabelecem. A leitura das demonstrações financeiras que se estão publicando indica o grande trabalho que as empresas desenvolveram com esse objetivo de proteger seu capital humano, bem como aqueles que vivem em suas redondezas. Assim, oferta de água, compartilhamento de instalações, concessão de cestas básicas, disponibilização de médicos e muitos outros mais foram financiados pelas empresas que tomaram a frente de trabalho que seria do Poder Público, caso ele assim pudesse fazê-lo.

Com isso nos parece legítimo que tais gastos possam ser deduzidos a título de despesas operacionais. Não logramos localizar decisões nesse sentido, mas a Solução de Consulta Cosit n. 45/2023 admitiu o crédito de gastos com máscaras para proteção contra a covid-19, doadas a empregados, para fins de apuração do PIS e da Cofins. De outro lado, seria inusitado se não fossem admitidas tais despesas como dedutíveis, visto que o Governo Federal criou programa especial de incentivo às empresas afetadas por esse mal, o chamado PERSE (Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos), exonerando-as de uma série de tributos.

5.3 Gastos com ESG (*Environmental, Social and Governance*)

A sigla ESG (*Environmental, Social and Governance*) corresponde às práticas ambientais, sociais e de governança de uma organização, as quais surgem por provocação de investidores e entidades, todos interessados em verificar os impactos que a empresa, como atividade produtiva, causa ou pode vir a causar no

meio ambiente, na sociedade e na governança corporativa. Além disso, aqueles que investem seus recursos desejam ter a certeza de que, no futuro, não serão acusados de terem se omitido na preservação do mundo e da sociedade, no desenvolvimento de seus negócios e na sua sustentabilidade. A melhor forma para assegurar esse comportamento é implantar tal filosofia como prática dentro das organizações, o que, destaque-se, tem trazido uma série de desafios sobre o tratamento desse tema, embora seja certo que a decisão de adotar melhores práticas em termos de ESG seja tarefa de difícil consecução.

A Bolsa de Valores do Brasil (B3) chama tais entidades que adotam boas práticas de ESG para integrarem o grupo de companhias que fazem parte do ISE (Índice de Sustentabilidade Empresarial da B3). Além disso, a estratégia ESG inclui relatórios e transparência nos negócios, de tal sorte a munir os *stakeholders* de dados essenciais na tomada de decisões.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tornou obrigatória para as companhias abertas a elaboração e a divulgação do Relato Integrado, na forma da Orientação CPC 09, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O Relato Integrado deve descrever os principais resultados, entre eles os resultados internos (por exemplo: clima organizacional, reputação da organização, receitas e fluxos de caixa) e externos (por exemplo: satisfação dos clientes, pagamentos de taxas e tributos, lealdade à marca, efeitos sociais e ambientais). Também a matéria tributária é objeto do ESG/Tributação, que objetiva a emissão de relatórios de transparência fiscal, voltados à sustentabilidade.

É certo que todos os movimentos para atingir as determinações do ESG devem ser efetivados, de tal sorte que os correspondentes gastos devem ser dedutíveis, sob pena de a sociedade, não tendo condições de atender tais políticas, restar como pária no universo dos negócios. É certo que as empresas deverão efetivar despesas para atender tais exigências, quer implantando novas políticas, quer contratando especialistas. Tais gastos com essas novas demandas, a nosso ver, inserem-se como despesas com a manutenção da fonte produtora, que têm a natureza de dedutíveis.

6 CONCLUSÕES

Diante desse cenário, é certo que o Fisco, ao efetivar auditorias sobre as despesas não pode ignorar:

- (i) as mudanças na sociedade e nos negócios, bem como seus reflexos tributários;

- (ii) a função e a responsabilidade das empresas junto à sociedade;
- (iii) os esforços das empresas para proteger seus colaboradores e o ambiente;
- (iv) os esforços das empresas para adotar as melhores práticas em matéria de governança corporativa (ESG), sob pena de serem banidas do ambiente de negócios, bem como pelos próprios consumidores;
- (v) os esforços das empresas para a preservação de sua reputação.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Orientação Técnica OCPC 9 – Relato Integrado, de 19 de janeiro de 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=122>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Decreto n. 17.390, de 26 de julho de 1926. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 jul. 1926. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 out. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Decreto-lei n. 5.844, de 23 de dezembro de 1943. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 out. 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art. 7º](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art.7%20). Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Comissão Nacional de Classificação. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/concla.html>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 jan. 1923. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 jan. 1925. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 jul. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Pesquisa de Acórdãos. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Solução de Consulta Cosit n. 63, de 19 de dezembro de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128017>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Solução de Consulta Cosit n. 45, de 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129268>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979.