



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/
.....

Sessão de 29 de junho de 1989

ACÓRDÃO Nº-CSR/01-0.900

Recurso nº - RP/105-0.110

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrida: - QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CASA DE SAÚDE MENINO DEUS S/A.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE - COMPROVAÇÃO. - O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 29 de junho de 1989.

URCEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR


MAURO GRIMBERG

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LOUERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, MIRIAM SEIF, JACINTO DE MEDEIRO CALMON, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, GERALDO VIEIRA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13739/000.497/86-36

RECURSO Nº RP/105-0.110

ACÓRDÃO Nº-CSRF/01-0.900

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CASA DE SAÚDE MENINO DEUS S/A.

R E L A T Ó R I O

Não se conformando com a decisão prolatada no Recurso nº 92.073 e objeto do Acórdão nº 105-2.733, de 11.07.88, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base no art.3º, inciso I, do Decreto nº 92.073/79.

A matéria de fato que ensejou o feito diz respeito à circunstância de a pessoa jurídica ter lançado como despesa operacional certos gastos comprovados apenas mediante notas fiscais simplificadas ou sem identificação do contribuinte, bem como notas de venda ao consumidor, com as mesmas características.

Entendeu a Câmara recorrida que referidas notas não identificavam o nome do adquirente dos bens (eram notas de venda a varejo ao consumidor), nem mencionavam os bens adquiridos. Apesar disso, poderiam compor a conta de resultados, sobretudo pelos seguintes motivos:

a) tendo em vista a natureza das atividades das empresas emitentes (lojas de tecidos e aviário) e o objeto social da pessoa jurídica adquirente (casa de saúde), admitindo-se que guardam conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora da receita;

b) o valor da despesa representou parcela ínfima em relação aos custos dos serviços vendidos.

A Procuradoria, por outro lado, sustenta que as notas fiscais que não possibilitam a identificação dos bens nem a dos seus adquirentes não se prestam à comprovação das despesas operacionais. As despesas carecem, pois, de comprovação hábil e idônea. As notas fiscais aludidas faltaram os requisitos es-

7

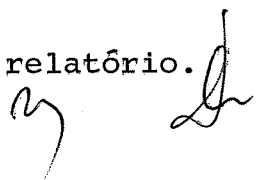
Acórdão nº-CSRF/01-0.900

senciais que gerariam a sua confiabilidade. Não possibilitaram ,
sequer, a identificação dos bens adquiridos.

às fls. 167 foi inserido o despacho do Presidente,
admitindo o recurso.

O sujeito passivo fundamentou suas contra-razões
no art.191 do RIR/80, invocando, outrossim, o Parecer Normati-
vo CST nº 10/76, o qual permite a dedução de despesas comprova-
das mediante notas fiscais simplificadas.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro **ANTONIO DA SILVA CABRAL**, Relator:

Trata-se de interpretar o art.191 do RIR/80, cujo teor é o seguinte:

"Art.191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

Este dispositivo é exemplo clássico daquilo que os tratadistas denominam de CLÁUSULA GERAL. Desejando o legislador abranger quantidade considerável de hipóteses e, evidentemente, não encontrando possibilidade de enumerar os casos possíveis enquadráveis na área de abrangência da norma só resta lançar-se mão de tal expediente.

A cláusula geral é formulação de hipótese legal que, em termos de grande amplitude, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos. Por isso mesmo, contrapõe-se à elaboração casuística das hipóteses legais, pois nesta última o legislador procede por via de especificação.

Mediante a cláusula geral opta o legislador pela criação de hipótese legal em termos gerais, conforme disse KARL ENGISCH (Einführung in das juristische Denken, Stuttgart, 1956, na trad. port. da 3ª ed. "introdução ao Pensamento Jurídico", J. Batista Machado, Lisboa, 1972, págs. 188 e segs.) a fim de evitar o problema das lacunas, pois a enumeração taxativa está sempre exposta ao risco de apenas fragmentar e provisoriamente abordar a matéria jurídica.



No seu célebre *Steuerrecht* (trad. ital. *Diritto Tributário*, Dino Jarach, Milano, 1956, pág.60) ALBERT HENSEL explicou a existência da cláusula geral como expediente utilizado pelo legislador a fim de que se proporcione a possibilidade de se examinar cada caso concreto, dando, assim, a oportunidade de se saber se naquele caso a norma haverá de ser aplicada ou não.

HENSEL citou, como exemplo, o § 56 da Abgaben Ordnung do seu tempo, o qual dispunha que no lançamento poderia a autoridade levar em conta, para fins de redução ou remissão de imposto, as circunstâncias econômicas que prejudicam a capacidade contributiva do sujeito passivo, se os rendimentos não ultrapassarem determinado limite. Assim, considerou ele circunstâncias de tal natureza, em especial, os encargos extraordinários para a manutenção e educação dos filhos, bem como as obrigações legais ou morais de manutenção de parente pobre, ainda que estes não conviva com o contribuinte, em razão de doença, lesões corporais, de bilidade física e acidentes, entre os quais os danos extraordinários causados às colheitas, os provenientes de inundações, etc.

A circunstância de a norma não ser taxativa, mas envolver princípio norteador geral, não exclui o trabalho de interpretação da lei. Afinal, a tipicidade, em Direito Tributário, é do tipo cerrado e, mesmo existindo cláusula geral, é necessário haver interpretação da norma a fim de se saber se tal ou qual fato se enquadra na previsão legal.

Na mesma linha de pensamento poder-se-ia inserir BU LHÕES PEDREIRA (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - Jus-tec - Edit. Ltda., Rio, 1979, nº 197.1), o qual escreveu:

"A Lei nº 4.506 contém norma geral que estabelece como requisitos da dedutibilidade das despesas sua necessidade e normalidade.

A necessidade não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um dos seus negócios ou operações. A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte.

Despesa normal é a usual, 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 negócios, operações ou atividades."

No caso em julgamento, há de ter o intérprete da norma contida no art.191 do RIR/80 visão voltada para o caso concreto e verificar se as despesas glosadas realmente poderiam ser consideradas necessárias para a fonte produtora. Com razão o sujeito passivo, ao invocar o Parecer Normativo CST nº 10/76, que examinou hipótese em que pessoas jurídicas perguntavam como comprovar despesas feitas por empregados com transporte, alimentação, hospedagem, que desempenhavam as funções de fiscal, cobrador e semelhantes. Acertadamente disse o autor do parecer:

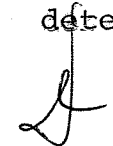
"A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, com recibos, notas fiscais, canhotos de passagens etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.

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."

A Instrução Normativa SRF nº 37/88 considerou como dedutíveis, independentemente de comprovação, os gastos com alimentação, no local do desempenho da atividade, em viagem de empregados e diretores, a serviço da empresa, não excedentes ao valor de três OTN por dia de viagem, exceto nos casos de viagem em função de transferência definitiva de funcionário para outro estabelecimento. A viagem deverá ser comprovada por recibo do estabelecimento hoteleiro ou bilhete de passagem quando a viagem não incluir qualquer pernoite, que mencione o nome do funcionário.

Em 1976, a administração publicou o Parecer Normativo CST nº 83/76 o qual reconheceu validade para determinados

7.



Acórdão nº-CSRF/01-0.900

documentos, embora não revestidos das formalidades das notas fiscais de venda. O importante, segundo esse ato, é que se tenha a possibilidade de identificar o tipo de despesa realizada. Disse textualmente o parecerista:

"O documento previsto nas legislações estaduais do imposto sobre circulação de mercadorias para acobertar saídas de mercadorias é a nota fiscal, dotada dos mesmos elementos materiais constantes das notas destinadas a saídas de produtos sujeitos ao IPI. Nas vendas à vista a consumidores, em que as mercadorias forem retiradas pelo comprador, poderá ser emitida NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR (em substituição à nota fiscal), que consiste em documento menos rico em detalhes, mas, também, com dados bastantes para que se identifiquem as mercadorias adquiridas e que se possa classificá-las para efeito de apuração do lucro sujeito ao imposto de renda (SINIEF, arts. 18 e 50)."

O referido parecer, no entanto, não aceita como comprovantes de despesas a nota fiscal simplificada e o cupom de máquina registradora, que têm por objetivo proporcionar o controle do pagamento do ICM. Esses documentos não são válidos para comprovar as despesas operacionais porque "não contêm eles a descrição dos produtos adquiridos, fato que impossibilita averiguar-se se o dispêndio reúne os requisitos de necessidade e normalidade que a lei exige para autorizar sua dedução do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda."

Por princípio, tal entendimento é correto, pois se o contribuinte apresenta documentos sem qualquer identificação do comprador e do bem adquirido como se falar em despesa necessária à empresa?

Esta regra, no entanto, não pode ser absoluta. Com efeito, não há quem duvide da possibilidade de a empresa considerar como despesa operacional o pagamento relativo a taxi. O exemplo envolve hipótese muito mais significativa do que a do contribuinte que vem ao fisco munido de nota fiscal simplificada, pois na despesa de taxi não se obtém qualquer comprovante. Ora, tal circunstância me faz crer que o essencial de uma despesa não é

7.

propriamente o fato de ela ser comprovada mediante cupom de máquina registradora ou nota fiscal a consumidor ou nota fiscal de venda, mas de ser normal e usual naquele tipo de negócio.

Cabe aqui a aplicação do standard jurídico da razoabilidade. Desde que fique comprovada a necessidade da despesa, ainda que o contribuinte só possua um cupom de máquina registradora deve ser aceita a dedutibilidade de tal gasto. E como se sabe se um gasto é necessário? A própria lei nos conduz à solução: é necessária toda despesa usual ou normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Quem há, por exemplo, de negar a dedutibilidade de uma cópia xerox? A comprovação, no entanto, é sempre feita de maneira rudimentar. É óbvio que não se pode estabelecer regra geral, no sentido de que são dedutíveis as despesas comprovadas mediante simples cupons ou notas fiscais simplificadas, pois estes documentos não identificam o pagador e, muitas vezes, nem sequer o produto adquirido. Uma vez, no entanto, que não se duvida da existência do gasto, desde que este seja do tipo enquadrável como despesa necessária, há de se admitir sua dedutibilidade.

Um julgador do Conselho de Contribuintes não é ato normativo, sobretudo porque no processo examinado o que conta não é a amplitude incomensurável dos casos abrangidos pela norma, mas apenas a solução de um caso concreto. Ora, quando se trata de examinar um caso concreto o importante é a consideração das chamadas circunstâncias do caso. No presente julgamento há uma circunstância verdadeiramente importante: não se duvidou em momento algum da existência das despesas. Elas existiram, apenas se discute a respeito da comprovação destas.

Entendo que o Relator procedeu dentro do critério da razoabilidade, para não se dizer, do bom senso.

Note-se que o auto de infração de fls.77 classificou a glosa de despesas e custos como "não necessários" à atividade operacional da empresa ou à manutenção da fonte pagadora. Por conseguinte, os gastos existiram, só que foram considerados

7

1

pela fiscalização como desnecessários, o que, em outras palavras quer dizer que os referidos gastos não são usuais nem normais para uma empresa.

Não é possível dizer-se que uma nota fiscal é válida contra o contribuinte, para o fisco estadual controlar o pagamento do ICM e, de outro lado, não se aceitar esse mesmo documento a favor do contribuinte. Não é possível aceitar-se despesa de taxi, onde o lançamento contábil não está embasado em nenhum documento, e, por outro lado, deixar-se de aceitar uma despesa só porque está embasada em nota fiscal simplificada.

O Relator do acórdão recorrido usou de extremo bom senso quando escreveu:

"Referidas notas, realmente, não indicam o nome do adquirente dos bens (são notas de venda a varejo ao consumidor), nem identificam os bens adquiridos. Entretanto, tendo em vista a natureza das atividades das empresas emitentes (lojas de tecido e aviário) e o objetivo social da recorrente (casa de saúde) a de se admitir que se trata de aquisições que guardem conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora da receita. Ainda mais quando o valor impugnado - das 3 (três) notas - representa parcela ínfima (Cr\$ 5.464,00) - em relação aos custos dos serviços vendidos (Cr\$ 105.194.419,00) demonstrados no item 04 do quadro 13 da declaração de rendimentos do exercício (fls. 119)."

Estas considerações se referiram ao exercício de 1983. A respeito dos exercícios de 1984 e 1985, disse o Relator:

"A mesma ordem de raciocínio aplica-se aos outros dois exercícios. No primeiro deles (1984) a despesa glosada é de Cr\$ 15.610,00, resulta de pagamento de cópias xerox, carimbos etc. São 8 (oito) documentos num período de 365 dias e sua relação com os custos totais dos serviços vendidos (Cr\$ 149.786.130,00 - item 04 do quadro 13, às fls.123) é insignificante. No segundo (1985) a despesa glosada é de Cr\$ 50.350,00, representa o somatório de 7 (sete) recibos no abono de 1984 e sua expressão em relação aos custos dos serviços (Cr\$ 366.053.488,00 - item 04 - quadro 13 - fls.127) , é, também, irrisória."

7. 

A matéria é extremamente difícil porque o Direito Tributário exige do intérprete da lei que este se coloque dentro do princípio da estrita legalidade, o que significa não poder estender nem coartar o âmbito da lei. Para quem sempre raciocina dentro do princípio da tipicidade cerrada, em que cada hipótese está prevista na lei, depara-se, por vezes, intransponível a barreira criada pelo art.191 do RIR/80, onde, ao invés de uma norma taxativa a respeito das várias hipóteses de despesas operacionais ou, até, de norma exemplificativa, o legislador elegeu a via mais difícil da CLÁUSULA GERAL.

Se cada receita, mesmo sem documentação, deve ser oferecida à tributação é necessário que se faça justiça ao contribuinte e se admita cada despesa por ele suportada, sob pena de enriquecimento ilícito por parte do Fisco. Pouco importa, como no caso, que a despesa seja apenas relacionada com um xerox. Se se tratar de despesa existente e necessária há de ser feita a justiça, sobretudo porque lei alguma proíbe que despesa comprovada mediante ticket de caixa ou nota fiscal simplificada seja considerada despesa operacional.

Sábio foi o art.187 da Lei nº 6.404/76, quando, para chegar ao LUCRO OPERACIONAL, permitiu à empresa efetuar deduções relativas a:

"despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas."

Em outro voto por mim proferido nesta Câmara Superior tive oportunidade de mencionar o fenômeno da criação do direito por obra do pensamento dos juristas. Foi assim que, na Roma antiga, já se distinguia a LEX, que era a norma emanada do Poder Legislativo, do JUS, que era a norma dos juristas para o caso concreto, ou seja, a lei geral aplicada a um caso do dia-a-dia.

Cabe, também aqui, invocar-se a necessidade de o Colegiado fixar seu entendimento no sentido de, interpretando uma

7.

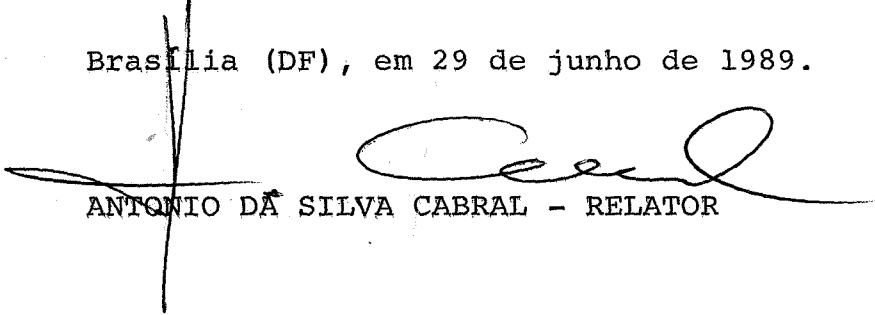
2

Acórdão nº-CSRF/01-0.900

cláusula geral, aplicar o direito mediante o standard da razoabilidade. Se toda e qualquer empresa possui as chamadas "despesas gerais", que são aceitas pelo Fisco e, mais ainda, são aceitas sem comprovação alguma, como é o caso das despesas de taxi, é necessário que nesta ora se admita uma despesa que, além de ter comprovante, se apresenta como um gasto razoável.

Assim sendo, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 29 de junho de 1989.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR