

Guilherme Galvão

**TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO**  
*Estudos em comemoração aos 25 anos  
do Instituto de Estudos Tributários – IET*

**Coordenadores**

PEDRO AUGUSTIN ADAMY  
ARTHUR M. FERREIRA NETO

**Autores**

ANDRÉ FOLLONI • ARTHUR M. FERREIRA NETO • DOUGLAS FISCHER  
FABIO ROBERTO D'AVILA • GUILHERME GALDINO  
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO • HUMBERTO ÁVILA  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • LEANDRO PAULSEN  
LUCIANO FELDENS • LUÍS EDUARDO SCHOUEI  
MARCO AURÉLIO GRECO • MARION BACH  
PEDRO AUGUSTIN ADAMY • RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

**MALHEIROS  
EDITORES**

*Tributação do Ilícito*  
*Estudos em comemoração aos 25 anos*  
*do Instituto de Estudos Tributários – IET*

© PEDRO AUGUSTIN ADAMY e ARTHUR M. FERREIRA NETO

*Direitos reservados desta edição por*  
*MALHEIROS EDITORES LTDA.*  
*Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171*  
*CEP 04531-940 – São Paulo – SP*  
*Tel.: (11) 3078-7205 – Fax: (11) 3168-5495*  
*URL: www.malheiroseditores.com.br*  
*e-mail: malheiroseditores@terra.com.br*

*Composição: PC Editorial Ltda.*

*Capa:*

*Criação: Vânia Amato*

*Arte: PC Editorial Ltda.*

Impresso no Brasil  
*Printed in Brazil*  
09.2018

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

T822 Tributação do ilícito : estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET / coordenadores Pedro Augustin Adamy, Arthur M. Ferreira Neto ; André Folloni ... [et al.]. – São Paulo : Malheiros, 2018.  
328 p. ; 21 cm.

Inclui bibliografia.  
ISBN 978-85-392-0427-4

1. Direito tributário - Brasil. 2. Atos ilícitos. 3. Direito penal - Brasil. I. Adamy, Pedro Augustin. II. Ferreira Neto, Arthur M. III. Folloni, André.

CDU 34:336(81)  
CDD 343.8104

**Índice para catálogo sistemático:**

1. Direito tributário : Brasil 34:336(81)  
2. Direito penal : Brasil 343.2(81)

(Bibliotecária responsável: Sabrina Leal Araujo – CRB 8/10213)

**SUMÁRIO**

APRESENTAÇÃO .....	11
<b>PARTE I – PRESSUPOSTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO</b>	
1. <i>Tributação e punição como pressupostos civilizatórios</i> – ARTHUR M. FERREIRA NETO .....	15
2. <i>O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude</i> – HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO .....	35
<b>PARTE II – PRINCÍPIOS JURÍDICOS QUE REGULAM A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO</b>	
3. <i>O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita: as atividades ilícitas e o direito tributário</i> – IVES GANDRA DA SILVA MARTINS .....	51
4. <i>Duplicação da multa e sanção penal: um bis in idem vedado?</i> – MARCO AURÉLIO GRECO .....	70
<b>PARTE III – REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DA ATIVIDADE ILÍCITA</b>	
5. <i>Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários</i> – HUMBERTO ÁVILA .....	83
6. <i>Tributação em torno de atos ilícitos: (noções gerais e imposto de renda)</i> – RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA .....	104
7. <i>Importações puníveis com pena de perdimento da mercadoria e reflexos tributários</i> – ANDRÉ FOLLONI .....	135
8. <i>Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas</i> – LUÍS EDUARDO SCHOUEI e GUILHERME GALDINO .....	148

## 8. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ATIVIDADES ILÍCITAS

LUÍS EDUARDO SCHOUBERT  
GUILHERME GALDINO

*Introdução. 1. Do princípio da renda líquida às regras de dedutibilidade no direito brasileiro?: 1.1 Regra geral e regras específicas; 1.2 Despesa necessária e usual: breves considerações. 2. A (in)dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas: como estamos?: 2.1 Dedutibilidade de ilícitos tributários: as multas fiscais: 2.1.1 Do RIR/65 até o Decreto-lei 1.598/1977; 2.1.2 Do Decreto-lei 1.598/1977; 2.2 Dedutibilidade de ilícitos não tributários: as multas não fiscais: 2.2.1 Multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública; 2.2.2 Multas contratuais; 2.3 Dedutibilidade de ilícito não tributário: as indenizações; 2.4 Dedutibilidade de ilícito não tributário: o suborno: 2.4.1 Indedutibilidade exigida por Convenções Internacionais; 2.4.2 Decisões sobre dedutibilidade de suborno. 3. A indedutibilidade das despesas com atividades ilícitas em xeque: 3.1 Unidade do ordenamento: despesas necessárias não são benefícios fiscais; 3.2 A vedação pela "legislação rigorosa": a impossibilidade de desvirtuar a definição de renda do CTN; 3.3 A invocação de princípios diversos para guiar a tributação da renda; 3.4 Natureza da norma violada: inconsistência na aplicação do critério; 3.5 O risco da Atividade empresarial; 3.6 A vedação à dedutibilidade como sanção ao ato ilícito; 3.7 Indedutibilidade: o tributo como sanção; 3.8 Problemas decorrentes das obrigações previstas em Convenções Internacionais. 4. Conclusão.*

"É preciso demonstrar o que se afirma,  
não bastando afirmar apenas."  
(Brandão Machado<sup>1</sup>)

### Introdução

Baseado no princípio do *pecunia non olet*, é corrente o entendimento de que o resultado econômico do ato ilícito não pode ficar livre de tributação. Especialmente no caso do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

1. Brandão Machado, "Multas administrativas e imposto de renda", *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2.774.

("IRPJ"), tem-se que sua hipótese tributária não contempla a conduta ilícita em si, mas apenas a renda obtida, mero efeito daquela conduta, o que justifica tal tributação. Em que pese essa possibilidade seja questionada por alguns autores,<sup>2</sup> a posição majoritária da doutrina<sup>3</sup> e da jurisprudência<sup>4</sup> entende ser cabível a tributação da renda obtida por atos ilícitos.

Partindo da premissa de que a riqueza oriunda de atos ilícitos deve ser tributada, pretende-se analisar a dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas para fins de apuração do mesmo IRPJ. Assim, estão compreendidos neste artigo tanto gastos ilícitos (e.g. suborno) quanto pagamentos lícitos decorrentes de atos ilícitos (e.g. multas e indenizações). Claro está que sua dedutibilidade sempre se condicionará a sua comprovação; neste estudo, considerar-se-á que já não haja dúvidas quanto ao efetivo pagamento e seu beneficiário. Especialmente nos dias que correm, em que delações premiadas e colaborações acabam por desvendar a realidade das transações, não é difícil conceber casos em que os fatos sejam incontrovertidos. Daí, pois, o objeto deste estudo ultrapassar o tema da prova, para averiguar os limites do *pecunia non olet*. Ainda para manter o foco do estudo, não se averiguará se as conclusões alcançadas se estendem à Contribuição Social sobre o Lucro ("CSL"), já que não há necessariamente (total) transposição das regras de dedutibilidade do IRPJ para aquele tributo.<sup>5</sup> Ademais, este estudo não se propõe a examinar dedutibilidade de atos ilícitos praticados por terceiros;<sup>6</sup> o que interessa são apenas os ilícitos praticados pelo próprio contribuinte.

2. Cf. e.g. Misabel Derzi, Nota in Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., atualizada por Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2004, pp. 715-716; e Renato Lopes Becho, "A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo, Dialética, jan./2010, pp. 86-111.

3. Cf. e.g. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 548; Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 6ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1999, pp. 42-45; Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 313; Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1994, pp. 42-46; e Paulo Roberto Andrade, *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*, São Paulo, Quartier Latin, pp. 120-122.

4. Cf. e.g. STF, HC 94.240-SP, 1ª T., rel. Min. Dias Toffoli, 23.8.2011; STF, HC 77.530-4-RS, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, 25.8.1998; STJ, HC 351.413-DF, 6ª T., rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, 16.4.2016; STJ, HC 83.292-SP, 5ª T., rel. Min. Felix Fischer, 28.11.2007; e Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câmara, rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.2.1999, p. 197.

5. Cf. e.g. CARF, Acórdão 110300.579, 1ª Câmara, 3ª T. Ordinária, rel. Cons. José Sérgio Gomes, 23.11.2011, p. 6.

6. Sobre esse tema, cf. SRF, Parecer Normativo 50, Coordenação do Sistema de Tributação, de 9.5.1973.

Como não se entende possível abordar a dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas de forma alheia ao que justifica a própria dedução, serão feitas considerações acerca do (1) Princípio da Renda Líquida de sorte a compreender as regras de dedutibilidade no ordenamento jurídico brasileiro. A partir disso, adentrar-se-á o (2) entendimento predominante da Receita Federal do Brasil (“RFB”), do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), inclusive retomando decisões do antigo Conselho de Contribuintes, e também da jurisprudência. Ainda nesse tópico, examinar-se-ão as convenções internacionais assinadas pelo Brasil que procuram vedar a dedutibilidade de alguns gastos ilícitos como o suborno a agentes públicos. Embora esse relato analítico-descritivo também se valha de textos doutrinários, os (3) argumentos contra a dedutibilidade só serão questionados de maneira mais profunda em tópico apartado. Afinal, não se pode interpretar as regras de dedutibilidade de maneira descompassada à hipótese tributária da renda fundada na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional (“CTN”).

### 1. Do princípio da renda líquida às regras de dedutibilidade no direito brasileiro

Embora a hipótese tributária do Imposto de Renda seja definida pelo art. 43 do CTN, este não surge independentemente dos parâmetros constitucionais que regem o sistema tributário. Nesse contexto, o “Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, cujas características típicas foram captadas pelo constituinte na repartição das competências tributárias,<sup>7</sup> desenhou-se inspirando-se em alguns paradigmas, dentre os quais assumiu destaque, desde seu surgimento no País (e de igual modo em outros ordenamentos jurídicos), o *princípio da renda líquida*,<sup>8</sup> o qual garante ao contribuinte o direito à dedução de despesas necessárias à obtenção da riqueza sujeita à incidência.<sup>9</sup> Tamanha a importância desse princípio, que, quisesse o legislador, sem qualquer justificativa, dele abrir

7. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2018, pp. 270 e ss.

8. Cf. Victor Borges Polizelli, *O Princípio da Realização da Renda, Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*, São Paulo, Quartier Latin, Série Doutrina Tributária, vol. VII, 2012, p. 143; José Artur Lima Gonçalves, *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*, São Paulo, Malheiros Editores, 1997, p. 179; e Joachim Hennrichs, “Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung”, in Klaus Tipke, Roman Seer, Johanna Hey e Joachim Englisch, *Festschrift für Joachim Lang zum 70 Geburtstag*, Colônia, Otto Schmidt, 2010, pp. 237-254.

9. Cf. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – Os Tributos na Constituição, Rio de Janeiro, Renovar, 2007, pp. 128-129.

mão, possivelmente se concluiria que a figura tributária assim surgida já não reuniria as características típicas do Imposto de Renda. De qualquer modo, sua positivação, pelo art. 43 do CTN, que exige (i) a disponibilidade (portanto, algo de que se possa abrir mão) de um (ii) produto (resultado líquido) ou (iii) um acréscimo patrimonial,<sup>10</sup> exclui a possibilidade de que se pretenda afastar o princípio da renda líquida quando da instituição do Imposto pelo legislador ordinário federal. Ao determinar a tributação baseada no lucro real, o legislador federal optou pela tributação dos acréscimos patrimoniais líquidos (*Reinvermögenszugangstheorie*<sup>11</sup>).

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 de Renda, especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade. Como o legislador não pode cogitar incidência dessa exação sobre algo que não seja obtido a partir do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou que não configure acréscimo patrimonial, não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção dessa riqueza. Afinal, nos termos do referido princípio, o espaço deixado ao legislador ordinário subordina-se à essência da hipótese tributária e à definição da base de cálculo do Imposto de Renda estabelecidos pelo CTN e pela Constituição Federal.<sup>12</sup>

O direito à dedutibilidade de despesas baseia-se, portanto, na concepção de que apenas a renda líquida deve ser tributada. Se houve custos incorridos para obter determinada riqueza, devem eles ser dedutíveis. De outro modo, tributar-se-ia parcela que não constitui renda. É por isso que, somente após afastados os ônus suportados para sua aquisição, pode a renda ser tributada.

O princípio da renda líquida é corolário da capacidade contributiva. Como bem explica Joachim Hennrichs, a capacidade contributiva pressupõe liquidez, ou pelo menos, liquidez potencial, pois os impostos só podem ser pagos com liquidez.<sup>13</sup> Klaus Tipke lembra que aquilo que é gasto no contexto do negócio ou da profissão não está disponível para a

10. Cf. Alcides Jorge Costa, “Conceito de renda tributável”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 27.

11. Cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Colônia, Otto Schmidt, 1993, p. 565.

12. Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, pp. 416-417.

13. Cf. Joachim Hennrichs, “Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung”, in Klaus Tipke, Roman Seer, Johanna Hey e Joachim Englisch, *Festschrift für Joachim Lang zum 70 Geburtstag*, Colônia, Otto Schmidt, 2010, p. 239.

tributação.<sup>14</sup> Esta parece ser a ideia central que inspirou também nosso legislador complementar. Não há sentido em falar em renda se não estiver disponível. Somente com a liquidez (atual ou potencial) pode o particular contribuir com os gastos da coletividade. Daí o CTN referir-se, em seu art. 43, à aquisição de disponibilidade.

Mas de que forma o ordenamento jurídico brasileiro procura concretizar, na lei ordinária, o princípio da renda líquida?

### 1.1 Regra geral e regras específicas

A dedutibilidade de despesas (operacionais) na apuração do lucro tributável é prevista de dois modos no ordenamento brasileiro. Há tanto uma regra genérica que institui critérios de identificação de despesas operacionais quanto tratamento casuístico em dispositivos esparsos pela legislação. Enquanto alguns dos últimos não passam de elucidação de casos difíceis (*hard cases*), nos quais o legislador se posiciona sobre até que momento se pode falar em renda disponível, e outros já não se inspiram no princípio da renda líquida, caracterizando, antes, forma de estimular (ou desestimular) certos comportamentos (benefícios fiscais).

A regra geral foi instituída pelo art. 47 da Lei 4.506, em 30.11.1964 (“Lei 4.506/64”), repetido no art. 299 do Decreto 3.000, de 26.3.1999, que editou o Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”):

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. (...)

O raciocínio das deduções é pautado pela cláusula geral acima transcrita, que institui critérios que decorrem da própria noção do princípio de renda líquida. Como visto, os gastos necessários à obtenção do rendimento não podem ser considerados *disponíveis* para o pagamento do imposto.

Conquanto não seja este o espaço para discutir a noção econômica de renda, vale mencionar o consenso a que chegou a doutrina em torno

14. Cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Colônia, Otto Schmidt, 1993, p. 591.

do conceito fundamental de renda, surgido a partir das lições de Schanz, Haig e Simons (S-H-S).<sup>15</sup> Tem-se na renda o reflexo do bem-estar, representado pelo *proxy* do consumo e da poupança. Ocorre que, embora se pudesse, idealmente, conceber a base de cálculo do imposto a partir da somatória de todos os gastos com consumo, durante um período e o acréscimo patrimonial, razões de ordem prática aconselham que se chegue ao mesmo número a partir da dedução, da renda bruta, dos dispêndios que não constituam consumo. Afinal, se da renda bruta se deduzirem os gastos necessários, o que sobrarão são os gastos não necessários (consumo) e o acréscimo patrimonial no período. Essa noção basta para que se entenda o que há por trás do art. 47 da Lei 4.506/64: exige a dedução daquilo que não é bem-estar; consumo. Esse entendimento é ainda consistente com a exigência do art. 43 do CTN, o qual exige *disponibilidade* para que ocorra a tributação da renda. O gasto necessário, vale insistir, não está disponível.

Todavia, não existe apenas a cláusula geral. Como visto acima, muitos casos difíceis são regulados de maneira particular, certas deduções. Nesse sentido, por exemplo, vale citar a indedutibilidade das gratificações pagas a dirigentes da pessoa jurídica (art. 303 do RIR/99) e os ajustes decorrentes da aplicação das regras dos preços de transferência (art. 240, § 7º do RIR/99) e de distribuição disfarçada de lucro (art. 468 do RIR/99). De qualquer forma, o importante é que tanto as normas do casuismo quanto a aplicação da cláusula geral não infringem o próprio conceito de renda.<sup>16</sup> Assim, por exemplo, ao vedar a dedução de gratificações, pressupõe o legislador não sejam elas necessárias. Haveria, daí, *disponibilidade*, não havendo razão para afastar sua tributação. A própria cláusula geral levaria a entendimento equivalente. No caso de preços de transferência, o que se tem é uma ficção, decorrente do fato de que transações entre partes ligadas não refletem a capacidade contributiva, fazendo-se necessária a conversão de “reais de grupo” para “reais de mercado”, a fim de se medir a renda obtida na transação.<sup>17</sup> De igual

15. Cf. Kevin Holmes, *The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis*, Amsterdam, IBFD, 2000, pp. 35-36.

16. Cf. e.g. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2.758; e Hugo de Brito Machado, “A supremacia constitucional e o imposto de renda”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, pp. 55-56.

17. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2013, pp. 11-13.

modo, o que se busca é *medir* a renda líquida, não a afastar enquanto base da tributação.

Finalmente, há deduções que não se motivam pelo princípio da renda líquida, mas por outros valores protegidos pelo Ordenamento. São os benefícios fiscais. De imediato, deve-se notar que ao se deduzirem gastos que não são necessários, não se fere o princípio da renda líquida, já que esta é preservada livre da tributação. O que se tem é uma tributação inferior àquela que seria possível à luz daquele princípio. É o campo das normas tributárias indutoras, ao qual retornaremos no tópico 3.3.

Como este estudo tem enfoque na (in)dedutibilidade de atos ilícitos, convém tecer breves considerações acerca do conteúdo da regra geral para depois analisar de que maneira a legislação, a doutrina e a jurisprudência os tratam.

### 1.2 *Despesa necessária e usual: breves considerações*

À primeira vista, a definição veiculada pelo art. 47 da Lei 4.506/64 traria dois requisitos independentes e com igual peso para que uma despesa fosse considerada operacional: ela precisaria ser *necessária e usual/normal*, levando-se em conta a atividade da empresa.

Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da despesa empregada para, por exemplo, promover a venda de uma mercadoria.<sup>18</sup> Seria absurdo dizer que qualquer inovação, por seu próprio caráter de inédito (portanto, não frequente), seria indedutível. Ao contrário, a empresa pode incorrer em despesa inusual justamente para levantá-la.<sup>19</sup> Se, ao final do dia, uma despesa serviu para que a receita fosse obtida, não há que afastar sua dedutibilidade por conta de se tratar de despesa não corrente naquela empresa. Nesse sentido, acerta Bulhões Pedreira ao afirmar que o que importa não é a prática histórica da empresa, mas o tipo de atividade que ela exerce.<sup>20</sup>

18. Cf. Hiromi Higuchi, *Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática*, 41ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2016, p. 281.

19. Cf. Fábio Junqueira Carvalho e Maria Inês Murgel, *IRPJ, Teoria e Prática Jurídica*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 169.

20. Cf. José Luiz Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, Rio de Janeiro, Justec Editora, 1971, item 6, 34(13), pp. 6-21. No mesmo sentido, cf. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – *Os Tributos na Constituição*, Rio de Janeiro, Renovar, 2007, p. 131.

Mais ainda: o fato de o critério da usualidade estar atrelado ao “tipo de transações, operações ou atividades da empresa” não obsta despesas incomuns para esse ramo. O reconhecimento de sua normalidade não está atrelado à maior ou menor frequência com que se efetua uma despesa, mas guarda correlação com o objeto da empresa.

Gastos relativos exclusivamente à pessoa do sócio, diretor etc., não constituem despesa da pessoa jurídica.<sup>21</sup> Em outras palavras, a razão pela qual se impõe que uma despesa seja usual para ser operacional consiste em justamente afastar gastos que não são próprios da pessoa jurídica e para o desenvolvimento de sua atividade. O requisito da normalidade baseia-se, portanto, em afastar despesas desvinculadas da atividade econômica da empresa.

Recorre-se, aqui, ao que se desenvolveu, em França, em torno do ato anormal de gestão.<sup>22</sup> Essa teoria enfrenta o dilema decorrente do fato de que, em princípio, não cabe ao fisco julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa. É provável que, se a empresa tivesse sido melhor gerida, seus resultados seriam melhores e, portanto, sua arrecadação cresceria. Esse raciocínio é suficiente para que o sócio/acionista questione as práticas da administração; o fisco, por outro lado, conquanto igualmente interessado naqueles resultados, não pode se imiscuir nas decisões empresariais. Daí a teoria do ato anormal de gestão que, em síntese, fundamenta-se na ideia de que a atividade dos administradores da sociedade deve ser ditada pelo interesse desta, não por seu interesse pessoal. Por isso, não se admite sejam consideradas, na determinação do lucro tributável da empresa, as despesas que, por princípio, não têm qualquer ligação com o interesse da empresa, ou cujo valor se revele exagerado. Entre as primeiras estariam, por exemplo, liberalidades concedidas a um parente, a um amigo ou a outra sociedade com a qual o administrador tenha laços pessoais, ou, ainda, se o administrador concorda com a concessão de caução em operação estranha ao interesse social. Exemplo das últimas seriam os excessos de remuneração de dirigentes.<sup>23</sup>

21. Nessa linha, cf. Angela Maria da Motta Pacheco, “Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – Deduções vedadas pela Lei 9.249/95, de 26.12.1995”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*, vol. I, São Paulo, Dialética, 1996, p. 45.

22. Cf. Daniel Gutmann, *Droit Fiscal des Affaires*, Paris, Montchrestien, 2010, pp. 336-337.

23. Cf. Maurice Cozian, *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 8ª ed., Paris, Litec, 1984, pp. 206-207.

No que diz respeito ao requisito da necessidade, Bulhões Pedreira afirma que sua apuração se dá em concreto. Ou seja, conquanto em tese, ou por sua natureza, a despesa efetuada seja dedutível de acordo com a lei, importa verificar se ela foi efetivamente necessária na hipótese específica da empresa. A indispensabilidade da apuração concreta deve-se grandemente a não ter a Lei 4.506/64 estipulado critérios gerais para o reconhecimento da necessidade da despesa em função da atividade empresarial, mas ter associado o critério da necessidade às *transações e operações* exigidas pela atividade.<sup>24</sup> Em outras palavras, o requisito da necessidade da despesa, portanto, dá-se imediatamente com a transação ou operação a que ela se refere, e apenas mediamente com a atividade empresarial.

Mais uma vez recorrendo à teoria do ato anormal de gestão, fica claro que o escopo da regra geral veiculada pela Lei 4.506/64 é justamente impedir a diminuição do lucro em razão de atos de liberalidade ou do emprego de recursos em atividades que em nada contribuem economicamente com seu objeto.<sup>25</sup> Nesse sentido, *necessário* é aquilo que ocorre independente de a dedução ser possível,<sup>26</sup> mesmo porque a finalidade de uma despesa operacional consiste em “custear a exploração da atividade econômica por intermédio do funcionamento da empresa ou da fonte produtora dos rendimentos”.<sup>27</sup> Se o contribuinte, de outra forma, sequer cogitaria tal despesa, não há que dizer que ela seria operacional e, portanto, dedutível. Ao final do dia, o que importa mesmo é se essa despesa voltou-se ao incremento da empresa sob a perspectiva operacional ou econômica.<sup>28</sup>

Ressalta-se também que despesas podem ser necessárias à obtenção de certo objetivo sem que este seja atingido. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins cita o caso de “compra de mercadorias de fornecedores

24. José Luiz Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, Rio de Janeiro, Justec Editora, 1971, item 6, 34(13), pp. 6-20.

25. Luís Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto, “Sobre a tributação dos ‘lucros disponibilizados’ do exterior”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*, vol. II, São Paulo, Dialética, 1998, p. 135.

26. Cf. Angela Maria da Motta Pacheco, “Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – Deduções vedadas pela Lei 9.249/95, de 26.12.1995”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*, vol. I, São Paulo, Dialética, 1996, p. 52.

27. Edmar Oliveira Andrade Filho, *Imposto de Renda das Empresas: CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias, Aspectos Contábeis e Jurídicos*, 12ª ed., São Paulo, Atlas, 2016, p. 290.

28. Cf. Fábio Junqueira Carvalho e Maria Inês Murgel, *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 169.

que vão à falência após a encomenda sem entregar os bens, apesar de terem recebido o preço”.<sup>29</sup> Ora, uma despesa operacional não é só aquela que guarda vínculo de causalidade com a obtenção de receita. Se a sua causa estiver vinculada à fonte produtora de receitas, será dedutível. Não é preciso sequer que as atividades da empresa tenham sido iniciadas para que a despesa seja considerada dedutível. Logo, despesa necessária é aquela que tem “como causa a criação, a existência, o crescimento, a modificação e etc. da fonte produtora”.<sup>30</sup>

Portanto, é preciso analisar com cuidado o caso concreto para que conclusões precipitadas não impliquem (in)dedutibilidades inconsistentes com o teor do art. 47 da Lei 4.506/64. A regra geral presente nesse dispositivo tem como objetivo justamente concretizar o princípio da renda líquida, impedindo que dispêndios que denotam renda indisponível, porque necessários, venham a ser incluídos na base de cálculo do IRPJ. Se, de um lado, liberalidades só podem ser deduzidas mediante dispositivo expresso, de outro, despesas imprescindíveis à obtenção da renda não podem ser afastadas, sob pena de se tributar renda indisponível, contrariando o art. 43 do CTN.

## 2. A (in)dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas: como estamos?

A necessidade de enfatizar que as regras de dedutibilidade de despesas precisam ser interpretadas à luz do princípio da renda líquida, em respeito ao art. 43 do CTN, advém justamente de como tais regras costumam ser aplicadas pela RFB, pelos tribunais administrativos e judiciais. É na análise dos casos concretos que se examina se a regra geral de dedutibilidade prevista no art. 47 da Lei 4.506/64 vem sendo aplicada de modo a concretizar o princípio da renda líquida alheio ao caso concreto.

No tocante à dedutibilidade de atividades ilícitas, existem particularidades que acabam por ofuscar o tema. Como se verá neste tópico, o exame do entendimento predominante da RFB e dos tribunais administrativos e judiciais demonstra que essa discussão perpassa distintos tipos de ilícitos. Prova disso é que existem dispositivos legais específicos

29. Ives Gandra da Silva Martins, “O fator gerador do imposto sobre a renda: despesas operacionais deduzidas correspondentes a receitas líquidas ofertadas à tributação pelos beneficiários seguem rigorosamente a legislação de regência – Inexistência de delito tributário na hipótese consultada”, *RT* 712/118, São Paulo, fev./1995.

30. Edmar Oliveira Andrade Filho, *Imposto de Renda das Empresas: CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias, Aspectos Contábeis e Jurídicos*, 12ª ed., São Paulo, Atlas, 2016, pp. 290-291.

(e.g. multas fiscais), pareceres normativos sobre assuntos pontuais (e.g. multas contratuais), havendo, não raras as vezes, confusão sobre o dispositivo que deve ser aplicado e ainda decisões com fundamentações meramente retóricas. Ademais, existem convenções internacionais assinadas pelo Brasil que inserem obrigação de vedar a dedutibilidade de alguns gastos ilícitos como o suborno a agentes públicos. Diante disso, analisar-se-á, separadamente (2.1), a dedutibilidade de ilícitos tributários; e (2.2) de ilícitos não-tributários, exceto nos casos de (2.3) indenizações, e de (2.4) gastos ilícitos, cuja dedutibilidade convenções internacionais vedam, uma vez que possuem fundamentos diversos.

### 2.1 *Dedutibilidade de ilícitos tributários: as multas fiscais*

Na hipótese de descumprimento da obrigação tributária (principal) ou do dever instrumental, o Direito Tributário prevê sanções, em geral pecuniárias. O que o CTN denomina de obrigação tributária *principal* compreende, segundo seu art. 113, § 1º, além dos tributos, as penalidades pecuniárias, as quais não têm natureza meramente indenizatória. Afinal, o próprio art. 157 do CTN estabelece que a sua imposição não afasta a necessidade de o sujeito passivo pagar o tributo devido. Ressalta-se ainda que da mesma infração podem resultar penalidade administrativo-tributária e penas criminais.

De qualquer forma, no âmbito da dedutibilidade de atos ilícitos tributários, são as multas tributárias que ganham relevância. Por isso, faz-se necessário compreender a evolução da (in)dedutibilidade das multas fiscais desde (2.1.1) o primeiro dispositivo que versou especificamente sobre o tema até o (2.1.2) tratamento atual pautado pela diferença entre multas compensatórias e punitivas.

#### 2.1.1 Do RIR/65 até o Decreto-lei 1.598/1977

Além de definir, em seu art. 47, o que sejam despesas operacionais, a Lei 4.506/64 disciplina, em seu art. 50, a dedutibilidade de tributos pagos, a exemplo de seu § 1º, o qual veda a dedução do “Imposto de Renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência”. Entretanto, o art. 50 não abordou a (im)possibilidade de se deduzir multas (fiscais). Diante disso, ao editar o Regulamento do Imposto de Renda, o Decreto 55.866, de 25.3.1965 (“RIR/65”) repetiu o art. 50 e seus parágrafos, acrescentando outro dispositivo para tratar da dedutibilidade de multas fiscais. Segundo o art. 117, § 4º do RIR/65 “[n]ão serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa”.

Conforme relata Brandão Machado, esse dispositivo – cuja redação veio a reproduzir-se no art. 164, § 4º do Decreto 58.400 de 10.5.1966 (“RIR/66”)<sup>31</sup> e no art. 165, § 5º do Decreto 76.186 de 2.9.1975 (“RIR/75”)<sup>32</sup> – foi o primeiro na legislação brasileira a tratar expressamente da dedutibilidade de multas fiscais. Segundo o referido autor, até o advento do RIR/65, as autoridades fiscais admitiam sua dedução, ou ao menos não a impugnavam.<sup>33</sup>

Em razão da vedação introduzida pelo art. 117, § 4º do RIR/65, coube ao extinto Tribunal Federal de Recursos (“TFR”) se manifestar sobre eventual invalidade baseada na falta de previsão legal que autorizasse uma tal inovação regulamentar. Em acórdão de 31.8.1970, a Segunda Turma do TFR decidiu, nos termos do voto do relator Min. Godói Ilha, que o art. 117, § 4º do RIR/65 “extravassou o poder regulamentar” ao impossibilitar a dedução das multas fiscais pagas pela empresa, pois essa restrição não constava do art. 50 da Lei 4.506/64 ou de qualquer “outro dispositivo legal”. Dado que essa Lei nada menciona a respeito das multas fiscais, mas apenas da dedutibilidade de tributos, segundo o TFR, o art. 117, § 4º do RIR/65 infringiria os limites legislativos ao cogitar vedação inexistente.<sup>34</sup> Além da tese da ilegalidade do referido dispositivo, o Min. Décio Miranda, acompanhando o referido relator, argumentou que, uma vez proibida a dedutibilidade de multas, o contribuinte sofreria dupla punição em virtude da mesma infração: ao sofrer a multa, e, em seguida, ao pagar imposto de renda sobre montante que não é renda, mas desfalque do seu patrimônio. Surge já nesse caso argumento importante que será esmiuçado adiante: a vedação ilegal (ou inconstitucional) de uma dedutibilidade implica uma punição reflexa. De qualquer forma, é importante, por ora, destacar que, de acordo com a Segunda Turma do TFR, além de o dispositivo do RIR/65 se encontrar à revelia da lei, a vedação por ele estabelecida implicaria ao contribuinte “sofrer nova pena por mero reflexo” da primeira pena (multa), o que não seria razoável.<sup>35</sup>

31. RIR/66, art. 164, § 4º: “Não serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa”.

32. RIR/75, art. 165, § 5º: “Não serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa”.

33. Cf. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2.750.

34. TFR, Ag. de Pet. 28.423, 2ª T., rel. Min. Godói Ilha, 31.8.1970. *Resenha Tributária*, ano III, *Imposto sobre a Renda* 15, pp. 71-73.

35. Embora o voto do Min. Décio Miranda não conste expressamente na reprodução realizada pela Resenha Tributária do Ag. de Pet. 28.423 (nota acima), seu voto foi reproduzido por julgamento posterior em que o Min. Miguel Jerônimo Ferrante relata seu voto

Como se percebe, o TFR não adotou a cláusula geral prevista no art. 47 da Lei 4.506/64, mas se restringiu à análise da (in)existência de vedação no art. 50 da mesma Lei, o que, para Brandão Machado, seria um equívoco, já que a regra geral deveria ter sido aplicada.<sup>36</sup> Por sua vez, Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira aplaudiram a decisão final do TFR. Na opinião dos autores, só haveria razão para a referência expressa do art. 117, § 4º do RIR/65 às multas fiscais se estas fossem custos ou despesas operacionais, uma vez que “só se pode excluir de um conjunto as espécies nele contidas”. Dessa forma, por ter sido um dispositivo regulamentar que excluiu a dedução, careceria de suporte legal e, portanto, seria inválido.<sup>37</sup>

Embora esse entendimento da Segunda Turma do TFR tenha sido aplaudido por parte da doutrina,<sup>38</sup> o próprio TFR adotou posteriormente posição contrária,<sup>39-40</sup> sedimentando-a com a edição da Súmula 101 em 17.11.1981, nos seguintes termos: “[a]s multas fiscais não são dedutíveis como despesas operacionais, para fins do imposto de renda”.

Conquanto as decisões do TFR apontem, a partir de 1975, para o mesmo sentido – indedutibilidade das multas fiscais –, seus fundamentos foram diferentes. Alguns julgamentos tiveram como *ratio decidendi* a (i) proibição implícita da dedutibilidade de multas fiscais no art. 50 da Lei 4.506/64, ao passo que outros se basearam no (ii) descumprimento, pelas

no primeiro julgamento de 1970, cf. TFR, Emb. em AC 40.787-SP, 2ª Seção, rel. Min. Miguel Jerônimo Ferrante, 15.9.1981, *Revista do Tribunal Federal de Recursos-RTFR* 91, 1982, p. 29.

36. Cf. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2.752.

37. Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, “A dedutibilidade das multas fiscais face ao princípio da legalidade da obrigação tributária e a conceituação de custos e despesas operacionais”, *Revista de Direito Mercantil, Industrial, econômico e financeiro-RDM*, nova série, n. 8, ano XI, São Paulo, 1972, pp. 136-137.

38. Cf. Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, ob. cit., pp. 136-137; e Adriano Pinto, “Imposto de Renda – Dedutibilidade de multa fiscal”, *Revista de Direito Tributário*, n. 2, ano I, outubro-dezembro/1977, pp. 209-211.

39. Celebrando a mudança de posição do TFR, cf. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2.766.

40. Os precedentes citados que fundamentam a Súmula são: TFR, Emb. em AC 40.787-SP, 2ª Seção, rel. Min. Miguel Jerônimo Ferrante, 15.9.1981, *RTFR* 91, 1982, pp. 27-31; TFR, Ag. em MS 72.555-GB, 3ª T., rel. Min. Armando Rollemberg, 17.2.1975, *RTFR* 91, 1982, pp. 33-36; TFR, AC 51.302-RS, 2ª T., rel. Min. Antônio Torreão Braz, 24.11.1978, *RTFR* 91, 1982, pp. 31-33; TFR, Ap. em MS 76.665-SP, 2ª T., rel. William Patterson, 15.2.1980, *RTFR* 91, 1982, pp. 37-38; e TFR, Ap. em MS 84.632-AM, 1ª T., rel. Min. Washington Bolívar de Brito, 7.4.1980, *RTFR* 91, 1982, pp. 39-41.

despesas oriundas de multas fiscais, dos critérios das despesas operacionais estabelecidos pelo art. 47 da mesma Lei.

No início da virada jurisprudencial em 1975, a Terceira Turma do TFR, ao analisar o § 4º do art. 164 do RIR/66, decidiu por sua legalidade e, conseqüentemente, pela indedutibilidade das multas fiscais.<sup>41</sup> Segundo o Min. Armando Rollemberg, relator desse acórdão, como o art. 50 da Lei 4.506/64 estabeleceu a dedutibilidade dos impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoa jurídica de direito público, ele teria implicitamente excluído da dedução as multas e os juros de mora, cobrados também pelas pessoas jurídicas de direito público, em iguais condições. Dessa forma, o RIR/66 só teria explicitado o que já estaria contido na referida lei.<sup>42</sup>

Nessa mesma linha foi a *ratio decidendi* do acórdão de relatoria do Min. Washington Bolívar de Brito proferido em 1980. Ao lançar mão de trechos da própria sentença recorrida para confirmá-la, defendeu o relator que o art. 50 da Lei 4.506/64, ao conter o advérbio de modo “somente”, referia-se aos impostos, taxas e contribuições enquanto despesas dedutíveis, excluindo, portanto, as multas fiscais. Portanto, o art. 164, § 4º do RIR/66 apenas complementarmente a interpretação do art. 50 da Lei 4.506/64, revestindo-se de plena legalidade.<sup>43</sup>

Como se pode notar das decisões de 1970, 1975 e 1980, o objeto de análise foi o mesmo: a (in)compatibilidade entre o art. 50 da Lei 4.506/64 e o dispositivo regulamentar em questão (art. 117, § 4º do RIR/65 ou art. 164, § 4º do RIR/66). Enquanto a primeira decisão sustentou a inovação regulamentar, afastando a validade do dispositivo por implicar pena reflexa à multa em virtude da mesma infração, as outras decisões entenderam que a proibição de dedutibilidade estaria implícita no art. 50 da Lei 4.506/64.

Além dos precedentes de 1975 e de 1980 que culminaram na Súmula 101, outros casos<sup>44</sup> que a embasaram têm fundamento distinto daqueles. Em tais decisões, em vez de sustentar que a vedação estaria

41. TFR, Ag. em MS 72.555-GB, 3ª T., rel. Min. Armando Rollemberg, 17.2.1975, *RTFR* 91, 1982, pp. 33-36.

42. Idem, p. 35.

43. TFR, Ap. em MS 84.632-AM, 1ª T., rel. Min. Washington Bolívar de Brito, 7.4.1980, *RTFR* 91, 1982, p. 40.

44. Cf. TFR, Emb. em AC 40.787-SP, 2ª Seção, rel. Min. Miguel Jerônimo Ferrante, 15.9.1981, *RTFR* 91, 1982, pp. 27-31; TFR, AC 51.302-RS, 2ª T., rel. Min. Antônio Torreão Braz, 24.11.1978, *RTFR* 91, 1982, pp. 31-33; e TFR, Ap. em MS 76.665-SP, 2ª T., rel. William Patterson, 15.2.1980, *RTFR* 91, 1982, pp. 37-38.

implícita no art. 50 da Lei 4.506/64, a proibição de dedutibilidade foi resultado do exame se multas fiscais poderiam ser despesas operacionais à luz do art. 47 da mesma Lei. Em outras palavras, a indedutibilidade de multas fiscais não se extrairia de uma proibição implícita constante do art. 50 da Lei 4.506/64, mas por não se enquadrarem na categoria de despesas operacionais. Todavia, essas decisões não se alongaram na análise dos motivos pelos quais os critérios de necessidade e usualidade não estariam preenchidos, dando por óbvio que despesas oriundas de multas fiscais não podem ser consideradas operacionais.

Conquanto tenham analisado o tema antes dessas decisões, Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira argumentaram pela impossibilidade de cogitar proibição implícita no art. 50 da Lei 4.506/64 em razão de imposto ser distinto de multa – sendo incabível interpretação extensiva ou analógica –, e também testaram a aplicação da regra geral de despesas operacionais no caso das multas fiscais, chegando à conclusão diversa do TFR. Segundo os autores, tais despesas seriam necessárias por estarem compreendidas no âmbito do risco que é inerente a atividade empresarial.<sup>45</sup> No mesmo sentido, Adriano Pinto argumenta que tampouco multas fiscais são inusuais, já que podem decorrer dos fatores mais diversos no exercício da atividade empresarial, inclusive em razão da complexidade da legislação tributária.<sup>46</sup>

Desse modo, apesar de multas não serem “*exigidas* pela atividade da empresa”, elas se relacionam e decorrem da atividade da empresa, assim como os sinistros, que são dedutíveis. Afirmam ainda Latorraca e Mariz de Oliveira que a multa fiscal não pode ser entendida como uma liberalidade ou como algo estranho às atividades da empresa, já que seu próprio pagamento “decorre da condição da empresa de contribuinte de algum tributo, condição essa que foi imposta pela própria lei”.<sup>47</sup> Nota-se, assim, que argumento a favor da dedutibilidade consiste justamente em considerar, no âmbito da necessidade e da usualidade, despesas que permeiam o risco da atividade exercida, ainda que sejam decorrentes de atividades ilícitas.

45. Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, “A dedutibilidade das multas fiscais face ao princípio da legalidade da obrigação tributária e a conceituação de custos e despesas operacionais”, *RDM*, nova série, 8, ano XI, São Paulo, 1972, pp. 138-139 e 143.

46. Cf. Adriano Pinto, “Imposto de Renda – Dedutibilidade de multa fiscal”, *Revista de Direito Tributário*, ano I, outubro-dezembro/1977, n. 2, p. 210.

47. Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, “A dedutibilidade das multas fiscais face ao princípio da legalidade da obrigação tributária e a conceituação de custos e despesas operacionais”, *RDM*, nova série, n. 8, ano XI, São Paulo, 1972, pp. 138-139 e 143.

Embora o TFR tenha editado a referida Súmula 101 em 1981 após virada jurisprudencial na década de 1980, em 26.12.1977 houve a edição do Decreto-lei 1.598 (“Decreto-lei 1.598/77”) que introduziu dispositivo específico acerca da dedutibilidade das multas fiscais. Ou seja, mesmo já na vigência do Decreto-lei 1.598/77, o TFR posicionou-se no sentido de que multas fiscais não eram dedutíveis. Por isso que Brandão Machado afirma que a referida Súmula nasceu superada.<sup>48</sup> De qualquer forma, se, num primeiro momento, o TFR decidiu pela dedutibilidade em virtude da inexistência de proibição expressa e pelo fato de que a vedação implicaria penalidade reflexa à multa, num segundo momento, esse Tribunal sedimentou entendimento em sentido oposto. Ora baseado na proibição implícita presente no art. 50 da Lei 4.506/64, ora testando o critério geral de despesas operacionais presente no art. 47 da mesma Lei, o TFR firmou posição pela indedutibilidade.

Desde então, o objeto de análise passou a ser o teor do dispositivo introduzido pelo Decreto-lei 1.598/77. Vejamos.

### 2.1.2 Do Decreto-lei 1.598/1977

Com a edição do Decreto-lei 1.598/77, introduziu-se o seguinte dispositivo:

Art. 16. (...). § 4º. Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Embora esse dispositivo tenha sido revogado pela Lei 8.541, de 23.12.1992 (“Lei 8.541/92”), esta mesma Lei e também a Lei 8.981, de 20.1.1995 (“Lei 8.981/95”) repetiram seu teor, respectivamente, nos arts. 7º, § 5º, e 41, § 5º, o qual é reproduzido no art. 344, § 5º do RIR/99, estando, portanto, em vigor esse enunciado no ordenamento jurídico brasileiro.

De qualquer modo, diferente dos dispositivos regulamentares até então editados e do entendimento construído pelo TFR na Súmula 101, o art. 16, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77 estabeleceu que: multas decorrentes de infrações fiscais são, em regra, indedutíveis, mas podem ser deduzidas se não resultarem da falta ou insuficiência de pagamento de tributo

48. Cf. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2.779.

ou se tiverem natureza compensatória. Assim, para excepcionar a regra geral, esse dispositivo adota dois critérios distintos: o *tipo de infração*, *i.e.*, se é resultante da falta/insuficiência de pagamento do tributo ou se decorre de outra infração; e o *tipo da multa*, *i.e.*, se punitiva ou compensatória. Em ambos os casos, a (in)dedutibilidade é da multa e não da infração em virtude da qual ela se impõe; entretanto, a (in)dedutibilidade está atrelada tanto à natureza da multa quanto à natureza da infração por força da qual ela se aplica.

Para fins de interpretação desse art. 16, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77, a Coordenação do Sistema de Tributação (“CST”) da antiga Secretaria da Receita Federal (“SRF”) editou o Parecer Normativo 61, de 24.10.1979 (“PN 61/79/CST/SRF”).<sup>49</sup> Procurou-se, assim, esclarecer, além da exata extensão do que seriam as infrações de que não resulta falta total ou parcial de pagamento de tributo, o que seriam multas compensatórias.

De acordo com o PN 61/79/CST/SRF, não são dedutíveis as multas decorrentes: (i) de descumprimento do dever instrumental que envolve a prestação de informações acerca de fato indispensável ao lançamento por declaração; (ii) da inobservância da obrigação de reter o imposto de renda na fonte que é indispensável à homologação; e (iii) da falta ou insuficiência de pagamento de tributos que não sejam compensatórias.<sup>50</sup>

Em relação aos dois primeiros casos, segundo o PN 61/79/CST/SRF, a inobservância de dever instrumental necessário à realização do *lançamento normal* disposto pela legislação do tributo implica necessariamente o descumprimento de obrigação principal. Isso ocorre porque o dever instrumental é *condição* para a declaração do crédito pelo lançamento do tributo. Ou seja, a falta ou insuficiência do pagamento do tributo também pode decorrer de infração a dever instrumental; existe, portanto, inadimplemento *indireto* da obrigação tributária principal. Por isso, as multas dali decorrentes não são dedutíveis. Já as demais multas oriundas de infrações aos demais deveres instrumentais são dedutíveis.<sup>51</sup>

Já o terceiro caso é a mora que se qualifica pelo simples não recolhimento do tributo quando vencida a obrigação de pagá-lo, e diz respeito quer aos tributos lançados, quer aos tributos sujeitos a paga-

49. SRF, Parecer Normativo 61, Coordenação do Sistema de Tributação, de 24.10.1979.

50. SRF, Parecer Normativo 61, Coordenação do Sistema de Tributação, de 24.10.1979, pp. 1-3.

51. Idem, pp. 1-4.

mento antecipado. Independe, assim, da execução de eventuais deveres instrumentais, pois constitui o inadimplemento *direto* da obrigação principal. Essa forma de descumprimento pode ou não envolver multas dedutíveis. Como a infração à obrigação principal pode implicar multas compensatórias ou multas punitivas, é preciso verificar, no caso concreto, qual ocorreu. A multa compensatória é dedutível, pois pretende remediar financeiramente o sujeito ativo como nos casos de: juros de mora, recolhimento fora do prazo, apresentação espontânea fora do prazo de declaração e de indicação espontânea de rendimentos omitidos. Por outro lado, a multa punitiva é indedutível, uma vez que procura infligir o infrator como aquelas relativas a lançamentos de ofício ou por falta de retenção. Para facilitar o exame, o PN 61/79/CST/SRF estabelece duas condições, cumulativas, para a multa ser compensatória: não ser excluída pela denúncia espontânea; e guardar relevância com o prejuízo sofrido pelo fisco, a qual é evidenciada pela própria lei ao instituir a taxa de cálculo em função do tempo de atraso do pagamento do tributo.<sup>52</sup>

Essa distinção introduzida pelo § 4º do art. 16 do Decreto-lei 1.598/77 e interpretada pelo PN 61/79/CST/SRF foi adotada pelo Conselho de Contribuintes e pelo CARF quase que sem qualquer questionamento.

Nesse sentido, já em 3.5.1983, a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes simplesmente decidiu repetindo o disposto no referido dispositivo.<sup>53</sup> Da mesma forma, em 3.11.2009, o CARF decidiu que, no caso concreto, a multa de mora tinha “claro caráter punitivo, não compensatório”. Isso porque ela era “aplicada ao contribuinte que não recolheu os tributos devidos nos prazos previstos em lei”, sem ter o escopo de “evitar a desvalorização do montante devido pelo passar do tempo” como os juros moratórios.<sup>54</sup> Por outro lado, o Tribunal Regional Federal (“TRF”) da 4ª Região, decidiu que, conquanto a multa de mora incidente sobre débitos tributários, em regime de parcelamento, “tenha

52. SRF, Parecer Normativo 61, Coordenação do Sistema de Tributação, de 24.10.1979, pp. 3-5.

53. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.136, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 2.5.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, Imposto sobre a Renda 1.2, p. 1.401.

54. CARF, Acórdão 1103-00.065, 1ª Câmara, 3ª T. Ordinária, rel. Cons. Hugo Correia Sotero, 3.11.2009, p. 6. No mesmo sentido, cf. RFB, Solução de Consulta SRRF/7ª RF/Divisão de Tributação n. 268/2005, 4.7.2005; RFB, Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Divisão de Tributação n. 208/2005, 5.8.2005; e RFB, Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Divisão de Tributação n. 5, 16.3.2007.

finalidade punitiva” e também “compensatória do dano sofrido pelo Fisco com a impontualidade”, sua dedução deve ser permitida.<sup>55</sup>

Diante desse novo tratamento conferido às multas fiscais, somado ao entrave de haver uma sanção pelo ato ilícito (“pena reflexa”) em virtude da vedação à dedutibilidade de multas fiscais, já aventado no tópico anterior, surge o problema em se distinguir multas compensatórias e multas punitivas. A questão reside basicamente no fato de que essas multas têm natureza jurídica idêntica.<sup>56</sup>

Em 1975, embora analisando dispositivo diverso, o próprio Supremo Tribunal Federal (“STF”) reconheceu que essa distinção é imprópria. Segundo o relator do caso, o Min. Cordeiro Guerra, “[a] multa moratória visa corrigir os danos decorrente da impontualidade, e não sancionar o inadimplemento”. Desse modo, [p]urgada a mora pela correção monetária e os juros, a sanção fiscal tem, a meu ver, o caráter de pena administrativa”. Em outras palavras, “uma vez asseguradas a correção monetária e os juros moratórios”, as sanções fiscais “são sempre punitivas”.<sup>57</sup> Nesse sentido, o Min. Moreira Alves resumiu bem que “toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente indenização, será uma pena”.<sup>58</sup>

Na mesma linha, concordando com a posição do STF, Sacha Calmon explica que, enquanto a multa é decorrência do descumprimento da norma, a indenização só surge na hipótese em que o ilícito causar dano, *i.e.*, repercutir no patrimônio alheio. Desse modo, a transposição da distinção entre multas indenizatórias (compensatórias) e punitivas presente no Direito Privado não é possível. Isso porque, neste caso, “[a] multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, *mas não o substitui*, e, a multa compensatória aplica-se para compensar o não cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a”. Assim, como no Direito Tributário, a multa moratória coexiste

55. TRF da 4ª Região, Ap./Rem. Nec. 5034661-29.2014.4.04.7000-PR, 2ª T., rel. Des. Federal Rômulo Pizzolatti, 9.8.2016.

56. Cf. *e.g.* Fábio Junqueira Carvalho e Maria Inês Murgel, *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 191; e João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva, “A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o imposto de renda”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 11, São Paulo, Dialética, agosto/1996, pp. 72-79.

57. STF, RE 79.625-SP, Pleno, rel. Min. Cordeiro Guerra, 14.8.1975.

58. *Idem*, *ibidem*.

com a obrigação de pagar o tributo, não a substituindo; sua função não pode ser indenizatória, mas punitiva.<sup>59</sup>

Tendo em vista tais considerações, a referida decisão do CARF<sup>60</sup> que concluiu, no caso, que a multa de mora seria punitiva e não compensatória, constitui exemplo da impossibilidade prática de se adotar, no campo do Direito Tributário, o critério introduzido pelo § 4º do art. 16 do Decreto-lei 1.598/77. Assim, ao final do dia, o único critério legal aplicável previsto nesse enunciado refere-se ao tipo de infração. Concretamente, deve-se analisar se a multa é resultante da falta/insuficiência de pagamento do tributo ou não,<sup>61</sup> pois o exame do tipo de multa, no âmbito do Direito Tributário, é fadado ao fracasso: não há distinção.

De qualquer forma, na análise da discussão da dedutibilidade de multas fiscais, constatou-se que existe dispositivo específico vedando a dedutibilidade de parte delas. Além de questionamento acerca do critério acerca do tipo da multa (se punitiva ou compensatória) por ele previsto, argumentou-se que faria parte do risco da atividade incorrer nessas infrações, o que tornaria a proibição à dedutibilidade uma pena reflexa à própria multa. Por outro lado, constata-se que a aplicação do enunciado introduzido pelo § 4º do art. 16 do Decreto-lei 1.598/77 apresenta o critério quanto ao tipo de infração: se é resultante da falta/insuficiência de pagamento do tributo ou se decorre de outra infração. Ou seja, no caso das multas fiscais, a (in)dedutibilidade baseia-se na natureza da infração por força da qual ela se aplica.

## 2.2 *Dedutibilidade de ilícitos não tributários: as multas não fiscais*

No âmbito da dedutibilidade de atos ilícitos não tributários, ganham destaque as multas não fiscais, as indenizações e os casos abrangidos por convenções internacionais (*e.g.*, suborno). Por isso, dado que cada questão possui fundamentos e peculiaridades próprios, faz-se necessário que a análise seja separada.

Todavia, mesmo no âmbito do objeto deste tópico – multas não fiscais – há tratamento diverso a depender se tais (2.2.1) multas decorrem de infrações de normas de ordem pública ou se (2.2.2) são contratuais.

59. Sacha Calmon Navarro Coelho, *Teoria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias: Sanções Tributárias*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 71-72.

60. CARF, Acórdão 1103-00.065, 1ª Câmara, 3ª T. Ordinária, rel. Cons. Hugo Correia Sofero, 3.11.2009, p. 6.

61. Cf. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-13.845, Quinta Câmara, rel. Cons. Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, 10.7.2002, p. 14.

Em outras palavras, como se verá abaixo, no caso das multas não fiscais, a (in)dedutibilidade vem sendo atrelada à natureza da norma violada, se de ordem pública ou não.

### 2.2.1 Multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública

Ao tempo em que a dedutibilidade de multas fiscais era discutida pelo TFR, as multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública, contrariamente, permaneceram alheias à jurisprudência. No entanto, desde 1970, encontram-se decisões de tribunais administrativos.

Num primeiro momento, entendeu-se que pagamentos relativos a multas de trânsito por empresa de transporte coletivo, seriam despesas operacionais. O fundamento para tanto, porém, restringiu-se à inexistência de dispositivo específico vedando a sua dedutibilidade como no caso de multas fiscais, em relação às quais havia dispositivo regulamentar nesse sentido.<sup>62</sup> Por ter, assim, simples caráter administrativo, *i.e.*, não fiscal, a dedução estaria autorizada.

Posteriormente, veio o já citado PN 61/79/CST/SRF que, embora tenha se manifestado sobre dispositivo específico relativo a multas fiscais (introduzido pelo art. 16, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77), abordou também a dedutibilidade de multas “decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, SUNAB etc.), penais, trabalhistas, etc.”. De acordo com esse Parecer, essas multas devem ser analisadas conforme a regra geral de dedutibilidade, sendo, portanto, “inadmissível entender” que “despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública” sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Conclui o Parecer, assim, pela indedutibilidade de “multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária”.<sup>63</sup>

Embora essa posição jamais se tenha pacificado, encontrando-se decisões em favor da dedutibilidade, a prevalência atual é de que multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública não constituem despesas operacionais.

62. Cf. Superintendência Regional da Receita Federal na Guanabara, Decisão em Recurso “ex-offício” 336/70, 7ª Região, superintendente Benjamim Segismundo de Jesus Roriz, 27.10.1970, *Resenha Tributária*, ano II, *Imposto sobre a Renda* 350, pp. 1.629-1.630. No mesmo sentido, cf. Acórdão 1.3/0151/74 do Conselho de Contribuinte, citado por Bertran A. Sturmer, *O Novo Regulamento do Imposto de Renda Anotado: Decreto 85.450 de 4.12.1980*, Porto Alegre, Síntese, 1981, p. 405.

63. RFB, Parecer Normativo, Coordenação do Sistema de Tributação, de 24.10.1979, pp. 5-6.

Na década de 1980, o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que pagamentos de multas em razão de infrações administrativas (*e.g.* normas de trânsito, CETESB e SUNAB) são indedutíveis.<sup>64</sup> Já nessa época, argumentava-se não só que multas administrativas não são necessárias para as operações da empresa,<sup>65</sup> como também que não se pode conceber como “normal à empresa praticar o ilícito ou infringir determinações administrativas”. Afinal, “normal é a empresa obter lucros dentro do que determina a lei, enquanto anormal é pretender infringir a lei”.<sup>66</sup> Nota-se que, de início, base para fundamentar a indedutibilidade de tais multas foi que os requisitos da *necessidade e normalidade* não podem compreender ilicitude oriunda de norma de ordem pública.

Esse argumento, porém, não foi levantado em todas as decisões que seguiram a posição pela indedutibilidade que acabou se consolidando, conquanto multas decorrentes de infrações de diversas normas de ordem pública, como do BACEN,<sup>67</sup> IBAMA,<sup>68</sup> FGTS,<sup>69</sup> CREA,<sup>70</sup> INMETRO<sup>71</sup> e ANEEL,<sup>72</sup> não tornam possível traçar uma *ratio decidendi* segura.

64. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-04.767, 3ª Câmara, rel. Cons. Otélio Renato Baroni, 14.9.1982, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 7, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 192-193; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.015, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 25.2.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.224-1.225; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.136, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 2.5.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.401-1.403; e Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-07.309, 3ª Câmara, rel. Cons. Urgel Pereira Lopes, 18.3.1986, *Resenha Tributária*, n. 4, *Imposto sobre a Renda* 1.2, 1988, pp. 123-124. No mesmo sentido, cf. Acórdão 103-03.333/81 do Conselho de Contribuinte, citado por Hiromi Higuchi, *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*, 41ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2016, p. 382. Outras breves referências também podem ser encontradas em Alberto Tebechrani, *et al.*, *Regulamento do Imposto de Renda: Decreto 3.000 de 1999 – Atualizado até 31.8.2005*, São Paulo, Resenha Editora, 2005, pp. 1.043-1.044.

65. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.136, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 2.5.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.401-1.403.

66. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.015, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 25.2.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.224-1.225. No mesmo sentido, cf. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-07.309, 3ª Câmara, rel. Cons. Urgel Pereira Lopes, 18.3.1986, *Resenha Tributária*, n. 4, *Imposto sobre a Renda* 1.2, 1988, pp. 123-124.

67. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-02.507, 7ª Câmara, rel. *ad hoc* Cons. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, 17.10.1995, pp. 9-10; e CARF, Acórdão 1803-001.784, 3ª T. Especial, rel. Cons. André Mendes de Moura, 6.8.2013, pp. 2-4.

68. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câmara, rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.2.1999, p. 18.

69. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câmara, rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.2.1999, p. 18.

Houve caso que simplesmente foi decidido com base no teor do PN 61/79/CST/SRF, o qual teria extraído a vedação à dedutibilidade de multas administrativas do dispositivo que trata especificamente de multas fiscais.<sup>73</sup> Noutras duas decisões, justificou-se que a vedação à dedutibilidade decorreria do dispositivo que trata de multas fiscais, mas sem mencionar o referido Parecer: enquanto numa se argumentou que haveria “legislação rigorosa”<sup>74</sup> a respeito da indedutibilidade de tais multas, noutra se afirmou que o fato de a multa ter sido aplicada em virtude de atividades ou operações da empresa “não constituiu, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade” e, como no caso concreto a multa não seria compensatória, ela não poderia ser uma despesa operacional.<sup>75</sup>

Diante de tais casos, nota-se que, por vezes, a decisão se baseou em argumento retórico (“legislação rigorosa”), sem identificar propriamente o fundamento legal, ao passo que houve caso que se baseou no PN 61/79/CST/SRF, o qual expressamente, no tocante às multas não fiscais, interpreta a regra geral de dedutibilidade. Ou seja, diferente do que foi sustentado em alguns casos, esse Parecer não atribui a indedutibilidade das multas decorrentes de infrações de norma de ordem pública ao dispositivo específico que trata das multas fiscais.

De qualquer forma, fato é que em pelo menos três casos<sup>76</sup> procurou-se justificar a indedutibilidade também com base na regra geral prevista no art. 47 da Lei 4.506/64.

Em 1995, o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu com argumento parecido com as decisões da década de 1980: despesas de paga-

70. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-07.311, 7ª Câmara, rel. Cons. Natanael Martins, 9.9.2003, pp. 19-20; e CARF, Acórdão 1102-001.254, 1ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, 26.11.2014, pp. 30-31.

71. CARF, Acórdão 1102-001.254, 1ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, 26.11.2014, pp. 30-31.

72. CSRF, Acórdão 9101-002.196, 1ª T., rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª.2.2016, pp. 10-11.

73. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câmara, rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.2.1999, p. 18.

74. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-07.311, 7ª Câmara, rel. Cons. Natanael Martins, 9.9.2003, p. 19.

75. CARF, Acórdão 1803-001.784, 3ª T. Especial, rel. Cons. André Mendes de Moura, 6.8.2013, pp. 3-4.

76. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-02.507, 7ª Câmara, rel. *ad hoc* Cons. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, 17.10.1995, pp. 9-10; CARF, Acórdão 1102-001.254, 1ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, 26.11.2014, pp. 30-32; e CSRF, Acórdão 9101-002.196, 1ª T., rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª.2.2016, pp. 10-11.

mentos de multas decorrentes de infração de norma de ordem pública são indedutíveis por serem “contingências estranhas às atividades da empresa”. Conquanto não tenha contraposto expressamente esse argumento aos requisitos presentes no art. 47 da Lei 4.506/64, deles se valeu para afastar a dedutibilidade. Ressalta-se ainda que essa decisão também adotou argumento com fulcro na tradição ao afirmar a existência de “farta jurisprudência”<sup>77</sup> nesse sentido, porém nenhum precedente foi citado.

Já ao decidir sobre a dedutibilidade de despesas de multas do INMETRO, o Cons. João Otávio Oppermann Thomé apontou que a “confusão” em se aplicar o dispositivo específico das multas fiscais às multas decorrentes de infrações a normas de natureza não tributária seria “bastante antiga”. Isso porque em várias decisões “as multas de natureza não tributária são mencionadas conjuntamente com as multas fiscais, ou, ainda, são também definidas como de natureza ‘não compensatória’”. Todavia, apesar de também afirmar que multa administrativa “não atende aos requisitos de necessidade, normalidade, e usualidade”, sem tecer maiores considerações a respeito, enfatizou que “não se afigura despropositado o enquadramento, pelo fisco, da multa em questão no citado dispositivo, em vez de no dispositivo geral de indedutibilidade por desnecessidade”,<sup>78</sup> aparentemente em razão da jurisprudência consolidada no tocante à conclusão pela indedutibilidade. Em outras palavras, além de não explicar sua posição, identificou a “confusão”, mas a amenizou em virtude de essa confusão ser reiterada.

Por sua vez, o Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão relatou caso que envolvia a dedutibilidade de multa da ANEEL. A par de problemas relativos à contabilização da despesa no caso em concreto, o referido Conselheiro votou, ao analisar o art. 47 da Lei 4.506/64, pela impossibilidade de dedução de multas administrativas. Isso porque “[u]ma multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico” e, assim sendo, não seria “possível defender que uma multa aplicada por tal comportamento seja uma despesa operacional”, pois seria aceitar uma atividade ilícita da empresa. Ademais, o Cons. Marcos Valadão refutou o argumento de que tais gastos seriam inerentes ao risco negocial da atividade, pois “[o] que mantém a fonte produtora, no caso a concessão pública, não são as multas administrativas”, mas “o fiel cumprimento do contrato e as prestações de serviço dentro das suas res-

77. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-02.507, 7ª Câmara, rel. *ad hoc* Cons. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, 17.10.1995, pp. 9-10.

78. CARF, Acórdão 1102-001.254, 1ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, 26.11.2014, pp. 30-32.

ponsabilidades operacionais”. Ressaltou ainda que isso se agrava quando se leva em conta que “o fator que originou a multa implica prejuízos aos usuários dos serviços da companhia atuada”. Dessa maneira, “[a] firmar que descumprimentos de contrato ou a não prestação dos serviços públicos concedidos é normal ou usual é perverter a lógica contratual e o bom senso jurídico, pois equipararia “o comportamento ilícito, que origina uma multa”, ao “comportamento lícito, que gera riqueza, agrega valor e a prestação de serviços públicos, no caso”. Conclui, assim, o Conselheiro pela indedutibilidade, alertando que “[a] empresa deve evitar ao máximo sofrer tal punição e a habitualidade de tais multas deve ser combatida pelas agências reguladoras até com a revogação da concessão, se for o caso”.<sup>79</sup> Destaca-se que, nessa decisão, não só é aventada a impossibilidade de se considerar necessária e usual infração de norma de ordem pública, como também se busca refutar a própria ideia de que o risco da atividade envolveria qualquer atividade ilícita.

Apesar de a maioria dos casos no âmbito administrativo concluírem pela indedutibilidade, algumas decisões manifestaram entendimento contrário.<sup>80</sup>

Em dois casos, fundamentou-se pela interpretação de que multas aplicadas pelo BACEN e aquelas decorrentes de obrigações contratuais com a União Federal são necessárias. No caso das multas do BACEN em razão de cheques devolvidos indevidamente, resultaram elas “de infrações ou erros cometidos pela pessoa jurídica no intuito de exercer sua atividade empresarial”, sendo, assim, despesas operacionais.<sup>81</sup> Já no caso da contribuinte que tinha contrato com a RFB para integrar a rede arrecadadora de tributos federais, como ela arcava com as falhas em procedimentos, as multas estariam compreendidas no âmbito das atividades operacionais do seu serviço prestado e, portanto, seriam dedutíveis.<sup>82</sup> Embora, à primeira vista, possa-se argumentar que essas decisões sejam

79. CSRF, Acórdão 9101-002.196, 1ª T., rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1º.2.2016, pp. 10-13.

80. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-96.919, 1ª Câmara, rel. Cons. Caio Marcos Cândido, 18.9.2008, p. 28; CARF, Acórdão 140200.394, 4ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Antônio José Praga de Souza, 27.1.2011, p. 13; CARF, Acórdão 1401001.793, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.2.2017, pp. 52 e ss.; e CARF, Acórdão 1401-002.031, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, rel. designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.8.2017, pp. 38-39.

81. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-96.919, 1ª Câmara, rel. Cons. Caio Marcos Cândido, 18.9.2008, p. 28.

82. CARF, Acórdão 140200.394, 4ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Antônio José Praga de Souza, 27.1.2011, p. 13.

diferentes por versarem sobre dedutibilidade de multas decorrentes de descumprimentos contratuais – que como se verá abaixo são consideradas despesas operacionais –, deve-se ter em mente que, em ambos os casos, há norma administrativa sendo violada, ainda que tenha escopo restrito a poucos destinatários.

Noutros dois casos, nos termos do voto do Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, houve discordância manifesta em contraposição à posição prevalecente. Em primeiro lugar, destacou-se que, como “multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos podem ser deduzidas por expressa previsão legal”, não faria sentido simplesmente cogitar “inedutíveis as multas de natureza não tributária”. Afinal, dado que a regra geral de dedutibilidade precede o dispositivo específico sobre multas fiscais, não se poderia afirmar que “as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda”, pois, de outra forma, tal regra particular sobre multas “seria totalmente redundante”. Além disso, esse dispositivo “teria inovado a ordem então vigente de indedutibilidade das punições pecuniárias para permitir a dedução de multas atinentes a infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias”. A razão para a introdução de regra específica para multas fiscais adviria do contexto de que “as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho desta atividade”. Em segundo lugar, adotou-se o argumento do risco da atividade empresarial. Isso porque “[o] risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo”. De outro modo, segundo o referido Conselheiro, “deveriam também ser considerados indedutíveis os prêmios de seguro”, uma vez que “não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas”.<sup>83</sup>

De qualquer modo, constata-se das decisões do antigo Conselho de Contribuinte e do CARF que a posição prevalecente é pela indedutibilidade de multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública. Conquanto não seja possível encontrar fundamentação segura nessas decisões, um dos argumentos baseia-se na concepção de que *necessário e usual* não podem abranger violação de norma de ordem pública.

83. CARF, Acórdão 1401001.793, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.2.2017, pp. 52 e ss. No mesmo sentido, cf. CARF, Acórdão 1401-002.031, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.8.2017, pp. 38-39.

Ademais, nessa linha, refuta-se a ideia de que o risco de uma atividade empresarial poderia compreender infração à lei.

Na seara judicial, de maneira semelhante, as poucas decisões sobre o assunto concluem pela indedutibilidade, mas novamente não é possível encontrar uma *ratio decidendi* segura.

Ao julgar a dedutibilidade de multas de trânsito, o TRF da 3ª Região decidiu simplesmente que “não há como sustentar que as despesas com multas de trânsito possam estar incluídas nas hipóteses previstas pelo art. 47 da Lei 4.506/64”.<sup>84</sup> Posteriormente, o mesmo TRF decidiu que multas de trânsito não seriam dedutíveis, pois “cuida-se de ilícito de ordem pública, inaproveitável sob tal flanco, assim o vedando expressamente o § 4º. do art. 16, Lei 1.598/77”.<sup>85</sup>

Da mesma maneira, os TRFs da 2ª Região e da 3ª Região, ao julgarem sobre despesas com multas da ANATEL por empresa de telecomunicação, decidiram que não seriam dedutíveis, pois elas não foram “efetuadas para a realização de operações econômicas a que a empresa se propõe a promover, tampouco para seu fomento, mas sim para compensar o não cumprimento de metas traçadas”. Desse modo, além de essas despesas carecerem de usualidade, “seria um contrassenso concluir que o descumprimento de metas seria necessário ao desenvolvimento das atividades da empresa”.<sup>86</sup>

Constata-se de tais decisões que, no âmbito judicial, notadamente do TRF, ora simplesmente se afirmou que o art. 47 da Lei 4.506/64 não comportaria multas (de trânsito), ora decorreria da proibição constante do § 4º do art. 16 do Decreto-lei 1.598/77, uma vez que esse dispositivo vedaria a dedutibilidade de gastos de ilícito de ordem pública. Por outro lado, houve casos em que o TRF baseou-se na ideia de que os requisitos da necessidade e da normalidade não abrangem a violação de normas de ordem pública.

## 2.2.2 Multas contratuais

Há bastante tempo, a dedutibilidade de pagamentos de multas contratuais é admitida sem divergências no direito brasileiro. Ou seja,

84. TRF da 3ª Região, AC 95.03.024167-7 243155-SP, 3ª T., rel. Juiz Federal Convocado Renato Barth, 14.9.2005.

85. TRF da 3ª Região, AC 91.03.002538-1 54854-SP, T. Suplementar da 2ª Seção, rel. Juiz Federal Convocado Silva Neto, 12.4.2007.

86. TRF da 2ª Região, Ap. em MS 0021317-12.2005.4.02.5101-RJ, T. Suplementar da 2ª Seção, rel. Juiz Federal Convocado Theophilo Miguel, 6.7.2015; e TRF da 3ª Região, AC 0025363-51.2010.4.03.6100/SP, Quarta T., rel. Des. Federal Marli Ferreira, 11.6.2015.

considera-se despesa operacional o montante gasto em decorrência de infração de norma privada.

Já em 7.7.1976, a CST da SRF editou o Parecer Normativo 50 (“PN 50/76/CST/SRF”), o qual, ao interpretar o art. 47 da Lei 4.506/64, para os casos de multas em negócios jurídicos de representação comercial, entendeu que tais encargos seriam dedutíveis por fazerem parte do negócio. Multas, então, decorrentes de inadimplemento de cláusula que obrigasse venda de uma quantidade determinada de mercadorias seriam dedutíveis por constituírem risco das transações, *i.e.*, “ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial”. O mesmo PN 50/76/CST/SRF ainda enfatizou que essa dedução não afetaria os cofres públicos, uma vez que a redução do lucro operacional de uma pessoa jurídica seria compensada pelo acréscimo do valor no lucro real da pessoa jurídica beneficiária.<sup>87</sup>

Em 31.8.1976, a CST da SRF editou o Parecer Normativo 66 (“PN 66/76/CST/SRF”), admitindo a dedutibilidade de despesas de pagamentos de cláusulas penais (multa convencional e arras perdidas) em contratos de compra e venda, “de índole civil ou comercial”, sempre, porém, que tais dispêndios “estiverem vinculados a legítimas transações comerciais, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora”.<sup>88</sup>

Em que pese esses pareceres normativos terem fundamentado a dedutibilidade pela análise da regra geral, nem sempre os tribunais administrativos assim justificaram suas decisões.

Houve caso que partiu da distinção entre multas punitivas e compensatórias para sustentar que “[a]s multas por inadimplemento de contratos são multas de natureza civil e têm natureza compensatória”. Dessa forma, argumentou-se que, como as multas fiscais que “têm tal natureza são dedutíveis, o que não dizer das compensações no campo do direito privado”.<sup>89</sup> Alguns casos tão somente estabeleceram que “valores pagos a título de multa contratual e perda e dano se ajustam ao conceito de despesa operacional necessária”, sendo, portanto, dedutíveis.<sup>90</sup> Já em outras

87. SRF, Parecer Normativo 50, Coordenação do Sistema de Tributação, de 7.7.1976.

88. SRF, Parecer Normativo 66, Coordenação do Sistema de Tributação, de 31.8.1976.

89. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.136, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 2.5.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.401-1.403.

90. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-19.527, 3ª Câmara, rel. Cons. Sandra Maria Dias Nunes, 18.8.1998, p. 13. No mesmo sentido, cf. Primeiro Conselho

decisões sustentou-se que descumprimentos de cláusulas do contrato constituiriam “parte do negócio, inerente ao risco das transações, dotando-se das características de dedutibilidade, normalidade e necessidade”, estendendo a aplicação do PN 50/76/CST/SRF para casos de metas de fornecimento, mas sem representação comercial.<sup>91</sup>

Conquanto nem todas as decisões tenham a mesma *ratio decidendi*, a principal justificativa para a dedutibilidade de multas contratuais centra-se no risco da atividade empresarial. O fato de a origem da norma violada não ser de ordem pública é de suma importância para considerar a despesa decorrente do seu descumprimento dedutível. Argumenta-se que não seria “nada razoável e muito menos adequado à técnica e à sistemática das normas de tributação da renda” equiparar tais multas àquelas decorrentes de infração de norma de ordem pública. Mesmo porque “diferente das multas administrativas, uma pena por violação de cláusula contratual, mercantil, está diretamente ligada ao desenvolvimento das atividades dos contribuintes, sendo uma figura onipresente nos ambientes de qualquer setor da economia”. Ou seja, constitui “situação bastante comum e normal na execução de quaisquer contratos” multas em virtude de “atraso na entrega do objeto contratual”.<sup>92</sup>

Nota-se, assim, que a admissão da dedutibilidade de multas contratuais sustenta-se fundamentalmente na ideia de usualidade dessas despesas, que se encontram no contexto da atividade empresarial. O descumprimento de obrigações contratuais seria um acontecimento ilícito e indesejado na vida da empresa, mas possível de ocorrer no curso de seus negócios: a despesa decorrente de multa contratual comporia o *risco natural* do exercício de uma certa atividade econômica, e por isso dever-se-ia admitir sua dedução (desde que cumprido, também, o requisito da necessidade).

A interpretação do critério da usualidade enquanto *pertinência* ou *conexão* da despesa com a atividade econômica exercida parece ser a chave argumentativa adotada para tentar compreender a razão pela qual as despesas oriundas de multas contratuais são entendidas por dedutíveis, ao passo que não o são as multas administrativas. Diferentemente

de Contribuintes, Acórdão 103-21.065, 3ª Câmara, rel. Cons. Julio Cezar da Fonseca Furtado, 17.10.2002, pp. 6-8.

91. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 108-07.128, 8ª Câmara, rel. Cons. Nelson Lóssio Filho, 19.9.2002, pp. 4-6. No mesmo sentido, cf. CARF, Acórdão 1402-002.405, 4ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, 16.2.2017, pp. 17-18.

92. CARF, Acórdão 1402-002.405, 4ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, 16.2.2017, pp. 17-18.

de multas impostas por conta de infrações a normas regulatórias do setor em que atua a empresa infratora, multas contratuais consistiriam em penalidades diretamente ligadas às oscilações comuns no desenvolvimento de atividades empresariais.

### 2.3 Dedutibilidade de ilícito não tributário: as indenizações

Já na década de 1970, segundo Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, ninguém questionava a dedutibilidade de “indenizações trabalhistas pagas”, por exemplo, “por despedida injusta do empregado”.<sup>93</sup>

Conquanto haja ao menos uma decisão em 1999 no sentido de que pagamento de multa da CLT não é dedutível,<sup>94</sup> outras decisões administrativas pacificaram o tema no sentido de se admitir a dedutibilidade de despesas com indenizações decorrentes de danos ilícitos. Todavia, essa conclusão depende de a indenização não constituir mera liberalidade no âmbito da atividade empresarial. Por exemplo, valores pagos a acionistas a título de indenização em virtude de acordo firmado com os demais acionistas não são dedutíveis por não terem relação com a atividade empresarial. Assim, quantias incorridas “em decorrência do acordo anteriormente firmado entre seu pai e demais acionistas para repartir parte do lucro da venda de um dos imóveis da empresa” constituem mera liberalidade.<sup>95</sup>

Por outro lado, sendo a indenização necessária e usual, inclusive quando ocorrer por força de decisão judicial, ela é dedutível.

Nesse sentido, existe interpretação ampla no caso das indenizações trabalhistas, uma vez que se entende por dedutíveis todas as despesas de verbas indenizatórias decorrentes de violação direta da lei, de “normas criadas por convenção ou acordo coletivo, elaboradas com a intervenção dos sindicatos, e por sentença normativa da Justiça do Trabalho”. Ademais, montantes pagos em virtude de infrações a obrigações trabalhistas que derivam do contrato de trabalho devido a “regras veiculadas nos

93. Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, “A dedutibilidade das multas fiscais face ao princípio da legalidade da obrigação tributária e a conceituação de custos e despesas operacionais”, *RDM*, nova série, n. 8, ano XI, São Paulo, 1972, p. 142.

94. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câmara, rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.2.1999, pp. 184-198.

95. CARF, Acórdão 1401-001.693, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, rel. Cons. Aurora Tomazini de Carvalho, 10.8.2016, pp. 9-10. No mesmo sentido, cf. CARF, Acórdão 1102-001.084, 1ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Antonio Carlos Guidoni Filho, 9.4.2014, pp. 6-7.

regulamentos internos da empresa, que criam obrigações para o empregador” também são dedutíveis.<sup>96</sup>

Nota-se, assim, que as indenizações, notadamente as trabalhistas, podem decorrer de infração direta à lei, mas, diferente das multas relativas a infrações de normas de ordem pública, elas são consideradas dedutíveis.

#### 2.4 *Dedutibilidade de ilícito não tributário: o suborno*

Como a dedutibilidade de alguns gastos ilícitos ganhou destaque desde a década de 1990 em virtude do combate à corrupção transnacional, convém primeiro (2.4.1) abordar esse contexto, que envolveu o Brasil, bem como a posição da RFB a esse respeito, para depois tratar de (2.4.2) decisões sobre esse tema.

##### 2.4.1 Indedutibilidade exigida por Convenções Internacionais

Com o escopo de empreender o combate à corrupção em escala regional e mundial, necessário em virtude da intensificação dos fluxos financeiros entre os países, organismos multilaterais elaboraram convenções internacionais movidos por uma “sensibilização da comunidade internacional acerca da corrupção”.<sup>97</sup> Esse processo, iniciado no final do século XX, acabou direcionando-se de modo a impor a indedutibilidade fiscal de valores pagos a título de suborno a agentes públicos estrangeiros, com o intuito de desestimular tal prática.<sup>98</sup>

Assim, o esforço do combate à corrupção vai além da mera previsão de responsabilização criminal dos agentes privados que praticam corrupção transnacional, haja vista que também foram implementados mecanismos tributários visando a dissuadi-los de tais práticas, ainda mais quando o aproveitamento da dedução pode evidenciar a prática de ilícitos penais. Com efeito, o oferecimento de propinas, em países com níveis muito acentuados de corrupção, na prática, era condição indis-

96. CARF, Acórdão 1301-002.830, 3ª Câmara, 1ª T. Ordinária, rel. Cons. Roberto Silva Junior, 13.3.2018, pp. 6-7.

97. Flávio Rezende Dematté, *Responsabilização de Pessoas Jurídicas por Corrupção: a Lei 12.846/2013 Segundo o Direito de Intervenção*, Belo Horizonte, Fórum, 2015, p. 73.

98. Cf. OCDE, *Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials*, de 11.4.1996, considerando 4, disponível em: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c\(96\)27/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c(96)27/final), acesso em 9.8.2018.

pensável para que as empresas pudessem atuar em certos mercados, ter licenças outorgadas ou celebrar contratos com a Administração Pública. Diante da causalidade entre a despesa efetuada e a renda obtida, alguns Estados aceitavam a dedução de valores pagos a agentes públicos de países estrangeiros com vistas a obter vantagens indevidas em transações comerciais internacionais. Todavia, busca-se impedir essa possibilidade.

No âmbito da luta contra a corrupção transnacional, englobando a vedação à dedutibilidade de alguns gastos ilícitos, merecem destaque as convenções internacionais celebradas no âmbito da Organização dos Estados Americanos (“OEA”), da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) e da Organização das Nações Unidas (“ONU”), as quais envolvem o Brasil.

A Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29.3.1996, foi o primeiro instrumento supranacional assinado pelo Brasil a tratar dos efeitos fiscais da corrupção internacional. Em 7.10.2002, o Decreto 4.410 promulgou a Convenção da OEA, a qual prevê, em seu Artigo III, medidas preventivas, tais como a criação, manutenção ou fortalecimento de “[l]eis que vedem tratamento tributário favorável a qualquer pessoa física ou jurídica em relação a despesas efetuadas com violação dos dispositivos legais dos Estados Partes contra a corrupção”.

Na esfera da OCDE, a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais foi concluída em 17.12.1997, tendo sido promulgada pelo Brasil pelo Decreto 3.678, de 30.11.2000. Embora essa Convenção careça de dispositivo expresso vedando a dedutibilidade de despesas com suborno, os Comentários ao seu artigo 13 esclarecem que a adesão completa importa aceitação da Recomendação do Comitê de Assuntos Fiscais sobre Dedução Fiscal de Propinas para Funcionários Públicos Estrangeiros (“Recomendação C(96)27/FINAL”),<sup>99</sup> o que a tornaria vinculante.<sup>100</sup> Apesar de editada anteriormente à Convenção, essa Recomendação – que apenas insta Estados-membros a reverem, quando for o caso, a dedução de subornos – foi elaborada em 11.4.1996, sendo, inclusive, citada em seu preâmbulo. Ressalta-se, no entanto, que diver-

99. OCDE, *Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and Related Documents*, de 21.11.1997. Disponível em: [http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery\\_ENG.pdf](http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf). Acesso em 8.8.2018.

100. OCDE, *Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and Related Documents*, de 21.11.1997, p. 19, item 37, disponível em: [http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery\\_ENG.pdf](http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf), acesso em 8.8.2018.

sas diretrizes, de natureza não vinculante,<sup>101</sup> já eram publicadas desde os anos de 1970, reprovando o oferecimento de suborno. Todavia, no âmbito das recomendações da OCDE, a responsabilização criminal só foi acompanhada da concepção de se vedar a dedutibilidade de despesas com suborno em 1996 com a referida Recomendação C(96)27/FINAL.

De todo modo, com o objetivo de assegurar a aplicação eficaz da Convenção e da Recomendação, a OCDE instituiu um Grupo de Trabalho, que atua em cooperação com o Comitê de Assuntos Fiscais e encarrega-se de verificar a adequação das alterações na legislação dos países signatários às disposições da Convenção, bem como a efetiva aplicação por parte das autoridades tributárias.

No entanto, segundo José Manuel Calderón e Alberto Quintas Seara, a Recomendação e a Convenção da OCDE foram recebidas com certa resistência pelos Estados favoráveis à dedução de propinas, que alegavam que: (i) em regra, as despesas visando à obtenção de entradas tributáveis devem ser dedutíveis; (ii) a vedação à dedutibilidade não é suficiente para dissuadir as empresas de pagarem suborno, uma vez que ou reduziriam os montantes pagos ou simplesmente suportariam o custo adicional; (iii) a proibição dificultaria a obtenção de informações acerca da prática de corrupção em países estrangeiros; e (iv) há considerável dificuldade de as autoridades fiscais identificarem quais despesas constituem pagamento de propina.<sup>102</sup>

Em Relatório de 7.12.2007, relativo à aplicação de tal Convenção no Brasil,<sup>103</sup> a OCDE enfatizou que o País tanto não apresentava medidas necessárias para o estabelecimento da responsabilidade das pessoas jurídicas envolvidas em casos de suborno, como também não havia determinado expressamente a impossibilidade de dedução. Além disso, segundo o Grupo de Trabalho da OCDE, as autoridades tributárias brasileiras não haviam instruído seus auditores fiscais a verificarem a lega-

101. Para o reconhecimento da OCDE de que tais recomendações não são vinculantes, apesar de terem “*great moral force*”, cf. OCDE, *Recommendation of the OECD Council on Good Statistical Practice*, de 23.11.2015, p. 2, disponível em: <http://www.oecd.org/statistics/good-practice-toolkit/Brochure-Good-Stat-Practices.pdf>, acesso em 9.8.2018.

102. José Manuel Calderón Carrero e Alberto Quintas Seara, “El Convenio Anti-Corrupción OCDE y el art. 14 TRLIS”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 370, 2014, pp. 51-82.

103. OCDE, *Brazil: Phase 2 Report on the Application of the Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and the 1997 Recommendation on Combating Bribery in International Business Transactions*, de 7.12.2007, pp. 21 e 50, disponível em: <http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/anti-bribery-convention/39801089.pdf>, acesso em 9.8.2018.

lidade da dedução de fluxos de recursos que, eventualmente, pudessem sinalizar o pagamento de suborno a funcionários públicos estrangeiros, mormente através de comissões, bônus e gratificações.

Ao ser questionada acerca da (in)existência expressa de proibição à dedutibilidade fiscal de propina a funcionários públicos estrangeiros, a RFB alegou que se, por um lado, não há lei expressa vedando a dedução de propinas, por outro, não há lei permitindo-a. Ademais, as autoridades brasileiras invocaram o Código Civil para argumentar que, visto serem nulos os atos ilícitos, eles não podem ser deduzidos<sup>104</sup> e, se algum contribuinte o fez, foi de forma fraudulenta. Essa argumentação, entretanto, não é correta, porque a (in)validade do ato não é suficiente para se concluir que a despesa, válida ou não, seja dedutível ou indedutível. Afinal, por que o ato, em que se insere a despesa, é inválido, teria ela deixado de existir? Em que pese a validade do ato, pode haver comprovação da despesa por diversos meios (e.g. delação premiada).

Diante da relutância de vários países, inclusive do Brasil, em editar uma norma que explicitamente obstasse à dedutibilidade de gastos com corrupção de agentes públicos estrangeiros, a OCDE emitiu, em 25.5.2009, nova Recomendação do Comitê de Assuntos Fiscais indicando que os Estados deveriam proibi-la explicitamente e de maneira efetiva.<sup>105</sup>

Por influência dessa Recomendação de 2009 e da inquietação do Grupo de Trabalho expressa em Relatório de 7.12.2007, censurando a falta de uma posição suficientemente clara do fisco brasileiro, a RFB, em 15.10.2009, editou o Ato Declaratório Interpretativo 32 (“Ato Declaratório da RFB 32/09”), que estabelece que:

Os pagamentos efetuados a título de recompensa pela prática de infrações legais ou a elas relacionadas, em especial aquelas mencionadas no artigo 1 da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, são indedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ao tomar ciência desse ato interpretativo, a OCDE questionou sua fundamentação, reafirmando o fato de não haver lei formal no Brasil

104. Idem, *ibidem*.

105. Cf. OCDE, *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, Item I, (i), p. 1, disponível em: <https://www.oecd.org/tax/crime/2009-recommendation.pdf>, acesso em 9.8.2018.

tratando expressamente da dedutibilidade dos gastos ilícitos. Além disso, em Relatório emitido em 2014, a OCDE constatou que “nem as autoridades brasileiras nem os auditores fiscais estavam cientes da existência do Ato [Declaratório da RFB 32/09]<sup>106</sup>.” Assinalou, ainda, como dificuldade para a implementação da Convenção, que não é possível assegurar que a RFB seja notificada pelo Ministério Público acerca de condenações por corrupção transnacional, a fim de que se proceda à fiscalização das Declarações de Imposto sobre a Renda dos contribuintes implicados.

Em razão de tal resposta, a OCDE apontou que as autoridades brasileiras deveriam orientar e treinar os auditores fiscais para que tomem conhecimento da existência do crime de corrupção transnacional, assim como da impossibilidade de se deduzir, no Brasil, valores pagos como propina a agentes públicos no exterior. Segundo a OCDE, até a emissão do Relatório de outubro de 2014, nenhum caso de corrupção transnacional teria sido detectado pelo controle da RFB. Em Relatório emitido em fevereiro de 2017, a OCDE apontou ainda que não teria havido mudanças significativas no quadro do Brasil.

Por fim, o Brasil também adotou a Convenção da ONU contra a Corrupção, promulgada pelo Decreto Presidencial 5.687, de 31.1.2006. Em seu artigo 12, item 4, prevê-se que:

Artigo 12. (...) 4. Cada Estado Parte ditará a dedução tributária relativa aos gastos que venham a constituir suborno, que é um dos elementos constitutivos dos delitos qualificados de acordo com os Artigos 15 e 16 da presente Convenção e, quando proceder, relativa a outros gastos que tenham tido por objetivo promover um comportamento corrupto.

Muito embora a versão do texto presente nesse Decreto estabeleça que cada Estado “ditará” a dedução fiscal de despesas com suborno, como se lhe tivesse sido dada a possibilidade de regulamentá-la, a tradução não é a mais adequada para a língua portuguesa, já que a intenção da Convenção, de fato, é a de vedar a dedução de valores pagos a título de propina. Prova disso é que: a versão original em língua inglesa utiliza o termo “disallow” (recusar)<sup>107</sup> a versão em língua espanhola

106. Cf. OCDE, *Phase 3 Report on Implementing the OECD Anti-Bribery Convention in Brazil*, de 16.10.2014, p. 55, disponível em: <http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/Brazil-Phase-3-Report-EN.pdf>, acesso em 9.8.2018.

107. Cf. ONU, *United Nations Convention Against Corruption*, de 31.10.2003, p. 15, disponível em: [https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163\\_S.pdf](https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf), acesso em 9.8.2018.

emprega o verbo “denegar” (indeferir)<sup>108</sup> e a versão em língua francesa adota “refuser” (recusar).<sup>109</sup> Desse modo, constata-se que há obrigação internacional explícita nessa Convenção de que gastos ilícitos como o suborno não podem ser permitidos.

Destaca-se ainda que a Convenção da ONU possui maior abrangência geográfica em relação às demais, haja vista a ratificação, até o ano de 2018, de 186 Estados-Partes.<sup>110</sup> A adesão massiva a essa Convenção, na verdade, insere-se no contexto da evolução da cooperação no combate à corrupção, visto que muitos países já eram signatários de acordos internacionais adotados nesse sentido pela OEA, pela OCDE e pela União Europeia.

Tendo em vista o exposto, não há dúvida de que o Brasil se obrigou em convenções internacionais no sentido de vedar a dedutibilidade de alguns gastos ilícitos como o suborno. Embora tenha a RFB argumentado que o entendimento pela aplicação da regra geral conduz necessariamente à indedutibilidade de tais despesas, fato é que a OCDE exige dispositivo legal específico nesse sentido.

#### 2.4.2 Decisões sobre dedutibilidade de suborno

Conquanto exista o Ato Declaratório da RFB 32/09 há quase dez anos, esse problema se revelou para o CARF recentemente em virtude da Operação “Lava Jato”.

Em duas oportunidades, o CARF posicionou-se, consoante o voto do relator, o Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, pela indedutibilidade de propinas cobradas pela intermediação de contratos celebrados entre empresas privadas e a Petrobras.<sup>111</sup>

108. Cf. ONU, *Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción*, de 31.10.2003, p. 16, disponível em: [https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163\\_S.pdf](https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf), acesso em 9.8.2018.

109. Cf. ONU, *Convention des Nations Unies contre la corruption*, de 31.10.2003, p. 15, disponível em: [https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50027\\_F.pdf](https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50027_F.pdf), acesso em 9.8.2018.

110. Cf. ONU, *Chapter XVIII: Penal Matters, 14. United Nations Convention Against Corruption*, New York, 31 October 2003, status em 9.8.2018, disponível em: [https://treaties.un.org/pages/viewdetails.aspx?src=ind&mtdsg\\_no=xviii-14&chapter=18&lang=en](https://treaties.un.org/pages/viewdetails.aspx?src=ind&mtdsg_no=xviii-14&chapter=18&lang=en), acesso em 9.8.2018.

111. CARF, Acórdão 1302-002.549, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 20.2.2018; e CARF, Acórdão 1302-002.788, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 15.5.2018.

Para justificar seu entendimento, o referido Conselheiro argumentou que não se pode enquadrar a propina enquanto despesa necessária à atividade normal de uma empresa, como se fosse remuneração através de comissões por três motivos:

– primeiro, isso violaria a “função social da empresa consagrada no direito brasileiro, seja no art. 170 da CF/88, seja na lei que rege as sociedades anônimas”, bem como infringiria a liberdade concorrencial.<sup>112</sup>

– segundo, seria “inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia”, fossem entendidos “como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa”.<sup>113</sup> Não haveria, assim, o preenchimento dos requisitos do art. 47 da Lei 4.506/64 em razão essencialmente da impossibilidade de se cogitar ilicitude no conteúdo de *necessário* ou *usual*, pois ficaria sob a arbitrariedade do administrador decidir em que hipóteses uma despesa seria operacional.

– terceiro, a dedutibilidade seria uma espécie de vantagem tributária. Isso porque, segundo o Cons. Luiz Machado, não bastassem os atos de corrupção praticados, os contribuintes estariam buscando “extrair benefícios fiscais das condutas ilícitas”. Mesmo porque o direito brasileiro, seja qual ramo for, “repudia que a má-fé e a conduta antiética sejam premiadas de qualquer forma”.<sup>114</sup>

Desse entendimento, constata-se que novos argumentos surgiram para afastar a dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. Além de princípios com bases constitucionais que serviriam de base para tanto (função social da empresa e liberdade concorrencial), também se sustentou, a partir da premissa de que a dedução é um benefício fiscal, a unidade do Ordenamento, segundo a qual não se pode cogitar que, de um lado, se premie certa conduta que, de outro, é punida.

### 3. A indedutibilidade das despesas com atividades ilícitas em xeque

Basicamente o que se constatou na análise dos vários tratamentos de (in)dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas no âmbito do

112. CARF, Acórdão 1302-002.549, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 20.2.2018, p. 63; e CARF, Acórdão 1302-002.788, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 15.5.2018, p. 72.

113. CARF, Acórdão 1302-002.549, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 20.2.2018, pp. 62-63; e CARF, Acórdão 1302-002.788, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 15.5.2018, pp. 71-72.

114. CARF, Acórdão 1302-002.549, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 20.2.2018, p. 63; e CARF, Acórdão 1302-002.788, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 15.5.2018, p. 72.

direito brasileiro, é que a tese pela indedutibilidade é composta de diferentes argumentos, os quais variaram conforme o ilícito. Todavia, todos esses argumentos podem ser refutados consoante os vários ilícitos, pois, em grande parte, é justamente dessa tentativa de segregá-los que se encontram as diversas inconsistências. Se a *ilicitude*, seu tipo ou natureza da norma violada constituem critérios relevantes para a dedução, devem também ser consistentes nas várias situações.

Como se pode constatar no decorrer do tópico acima, argumentou-se, embora não nessa ordem, que as (3.1) deduções não poderiam ser concedidas em determinados casos (corrupção), pois seriam benefícios fiscais. Ademais, diversas vezes, (3.2) sustentou-se, inclusive para multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública, que a legislação seria rigorosa ao proibir a dedutibilidade. Sob outra perspectiva ainda, (3.3) princípios constitucionais poderiam ser invocados para guiar o exercício da competência da tributação da renda, impedindo a dedutibilidade de despesas de atividades ilícitas. Além disso, ao se interpretar a regra geral do art. 47 da Lei 4.506/64, levantou-se que despesas *necessárias* e *usuais* não poderiam compreender infrações a normas. Todavia, em virtude da (tentativa de) distinção entre a dedutibilidade de multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública e aquelas relativas a descumprimentos contratuais, poder-se-ia cogitar que (3.4) a natureza da norma violada seja relevante. Seguindo tal raciocínio, chegou-se também a afirmar que (3.5) riscos da atividade empresarial não poderiam compreender atos ilícitos, sobretudo, violações de normas de ordem pública.

No entanto, se constatado que tal indedutibilidade se afasta da hipótese tributária do Imposto de Renda, há quem<sup>115</sup> cogite (3.6) da existência de sanção ao ato ilícito. O problema é que (3.7) a tributação não é instrumento para atuar como sanção: além de ser desproporcional à gravidade da infração, é arbitrária. Ademais, (3.8) as obrigações assumidas pelo Brasil em Convenções Internacionais enfrentam óbices para serem implementadas por meio do Imposto de Renda e também mediante outros tributos.

#### 3.1 Unidade do Ordenamento: despesas necessárias não são benefícios fiscais

Como se viu no tópico 2.4.2, recentemente, o CARF decidiu em duas ocasiões que despesas relativas a propinas cobradas pela interme-

115. Por todos, cf. Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1987, pp. 40 e ss.

dição de contratos celebrados entre empresas privadas e a Petrobras são indedutíveis. Um dos argumentos levantados pelo Cons. Luiz Machado reside na ideia de que a dedutibilidade seria uma vantagem tributária, sendo, portanto, ilógico que contribuintes buscassem, a partir de condutas ilícitas, benefícios fiscais.<sup>116</sup>

Ainda que o referido Conselheiro não tenha dito expressamente, esse argumento corresponde à unidade do Ordenamento (*Einheit der Rechtsordnung*), a qual estabelece que é irrazoável o direito premiar e punir uma conduta ao mesmo tempo.

O motivo pelo qual o argumento do Conselheiro no caso concreto não prospera reside na diferença entre benefícios fiscais e dedutibilidade de despesas. Fosse caso de benefício fiscal, então haveria razão para invocar a unidade do Ordenamento, como veremos no tópico 3.3.

A dedução de despesa necessária não é *benefício*; é exigência do Princípio da Renda Líquida. A dedutibilidade de despesas não reduz o valor do imposto, senão faz que se tribute a renda líquida (disponível), ao invés de receita bruta, consoante impõe o princípio da capacidade contributiva. Não por outra razão a jurisprudência alemã recusou a interpretação que atribuía à dedução de despesas empresariais o caráter de “vantagem fiscal injustificada”. A dedução de despesas é concretização do princípio da renda líquida e deriva da ideia de conexão, causalidade (*Veranlassungsprinzip*), entre uma operação econômica final e as aquisições sem as quais ela não seria possível e, conseqüentemente, também não a renda dela auferida.<sup>117</sup>

A unidade do Ordenamento não se aplica à tributação pelo fisco, tampouco ao direito do contribuinte de deduzir despesas. Mesmo porque a tributação preocupa-se com a capacidade contributiva e não com a ilicitude dos comportamentos.

Ressalta-se, nesse sentido, que o art. 118, I, do CTN estabelece a abstração da “validade jurídica dos atos efetivamente praticados”. Em sentido semelhante – que justifica a comparação com o Direito Tributário alemão – o § 40 da Lei da Ordem Tributária alemã (*Abgabenordnung* – AO) preceitua que: “[p]ara a tributação, é irrelevante” que um comportamento “viole comando ou proibição jurídicos, ou os bons

116. CARF, Acórdão 1302-002.549, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 20.2.2018; e CARF, Acórdão 1302-002.788, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 15.5.2018.

117. Klaus-Dieter Drüen, “Zum Betriebsausgabenabzug von Geld Bussen”, *Der Betrieb*, Nr. 21, 24.5.2013, p. 1.135.

costumes”. Em ambos os casos,<sup>118</sup> portanto, o legislador impõe que a tributação seja axiologicamente neutra, *i.e.*, deve basear-se no ponto de vista econômico.

Dessa forma, entender que a tributação dos atos ilícitos (baseada em cada ordenamento consoante, respectivamente, os dispositivos acima) aplique-se de maneira unidirecional é atribuir caráter penal à tributação, indo de encontro a sua essência,<sup>119</sup> como veremos no tópico 3.7. A tributação isonômica conforme a capacidade contributiva exige que a apuração da renda se dê independentemente da licitude do ato que a gerou, inclusive, em relação às despesas incorridas.

Constata-se, assim que a unidade do Ordenamento não é óbice eficaz à neutralidade da aplicação do art. 118, I, do CTN: o direito tributário preocupa-se com a capacidade contributiva, e não com a ilicitude dos comportamentos. Especialmente o IRPJ não adota por hipótese tributária uma “situação jurídica”, incluindo-se entre aqueles impostos que incidem sobre uma “situação de fato”. O legislador não se preocupa em descrever negócios jurídicos (cuja validade, aí sim, poderia ser relevante), mas apenas seus efeitos: dando-se a disponibilidade (pouco importa sua origem), surge o fato jurídico tributário. Nesse sentido, sob a perspectiva do contribuinte, o direito de deduzir despesas não ofende a unidade da ordem jurídica, senão decorre simplesmente do mandamento do princípio da renda líquida que, como vimos, é corolário da capacidade contributiva.

Vale destacar que o legislador alemão tem maior espaço para dispor contrariamente sobre certas despesas.<sup>120</sup> Isso porque a discriminação de competências conferida pela Lei Fundamental alemã (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) é tipológica e não há, como no Brasil, uma lei complementar para definir limites rígidos para a atuação do seu legislador ordinário. Ou seja, no Direito alemão, o conceito de

118. Para o Direito alemão, cf. Klaus-Dieter Drüen, “§ 40 Gesetz – oder sittenwidriges Handeln”, in Klaus Tipke, Heinrich Wilhelm Kruse (coords.), *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Colônia, Otto Schmidt, Folhas soltas, 145ª, atualizado até junho de 2016, pp. 1-2.

119. Joachim Englisch, “Rechtsanwendung im Steuerrecht (§ 5)”, in Klaus Tipke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, Colônia, Otto Schmidt, 21ª ed., 2013, p. 197. Em sentido semelhante, cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Colônia, Otto Schmidt, 1993, p. 1.322; e Ratschow, “AO § 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln”, in Klein, *Abgabenordnung*, 13ª ed., 2016, Rn. 2.

120. Cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Colônia, Otto Schmidt, 1993, pp. 1.322-1.323. No mesmo sentido, Ratschow, “AO § 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln”, in Klein, *Abgabenordnung*, 13ª ed., 2016, Rn. 1.

renda não é delimitado por outra lei (complementar, com atribuição constitucional para tanto). Inexiste, dessa forma, um conceito supralegal que estabeleça, por exemplo, que a hipótese tributária do Imposto de Renda deve compreender renda-produto e acréscimo-patrimonial, sendo o critério de aquisição a disponibilidade, econômica ou jurídica. Desse modo, a concretização do que seja renda, desde que se mantenham suas características típicas, cabe ao legislador ordinário alemão, observados os diversos princípios de índole constitucional que concorrem, em iguais condições, para sua conformação. A sua maior liberdade, portanto, advém da inexistência de conceito a ser respeitado, diversamente do Brasil, como veremos no item 3.2.

Em razão desse maior espaço no ordenamento alemão, existem dispositivos legislativos especiais<sup>121</sup> estabelecendo, por exemplo, a indedutibilidade de despesas tidas com multas e subornos.<sup>122</sup> Ainda assim, nos casos não legislados expressamente, a jurisprudência alemã entende que o § 40 do AO deve ser aplicado de forma neutra, inclusive, para contribuintes que incorreram em despesas ilícitas. Por exemplo, reconhece-se a dedutibilidade do valor que o receptor de mercadorias roubadas tenha pago ao ladrão.<sup>123</sup> Também se considera dedutível a despesa em razão de indenização de prejuízos causados ilicitamente a terceiro pela empresa, desde que no contexto de sua atividade.<sup>124</sup>

Se a unidade do Ordenamento não é, de regra, razão para negar a dedutibilidade de gastos provenientes da atividade ilícita, encontra-se no direito alemão caso em que se propõe redução teleológica no escopo do § 40 do AO, atribuindo ao contribuinte infrator não apenas o inconveniente da tributação, mas também a dedutibilidade das despesas de atos ilícitos. Entende-se que essa neutralidade não se aplica no âmbito dos benefícios fiscais. A antijuridicidade do comportamento do contribuinte, no caso de dispositivos legais com propósitos extrafiscais, pode ser invocada para impedir a obtenção do benefício, desde que a finalidade da lei violada seja reconhecível em seu texto e a ilicitude cometida pelo

121. Sustentando a inconstitucionalidade da vedação legislativa, Sebastian Müller-Franken, "Das Verbot des Abzugs der *Zuwendung von Vorteilen* nach dem Jahressteuergesetz 1996, Verfassungsprobleme einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip", *Steuer und Wirtschaft*, 1/1997, p. 18.

122. Ratschow, "AO § 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln", in Klein, *Abgabenordnung*, 13ª ed., 2016, Rn. 9.

123. Klaus-Dieter Drüen, "§ 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln", in Klaus Tipke, Heinrich Wilhelm Kruse, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Colônia, Otto Schmidt, Folhas soltas, 145ª, atualizado até junho de 2016, p. 8.

124. Koenig, *Abgabenordnung*, 3ª ed., 2014, § 40, Rn 20.

contribuinte a contrarie.<sup>125</sup> Afinal, a concessão de uma vantagem fiscal pretende incentivar ou premiar comportamentos para o bem comum, não sendo admissível que alguém a pleiteie com fundamento em comportamento ilegal ou imoral.<sup>126</sup> Nesse caso, juntamente com o princípio que justifica o benefício fiscal, vale a objeção da unidade do Ordenamento: não faz sentido que o Estado conceda benefício a comportamento que ele proíbe.<sup>127</sup>

Conquanto o legislador alemão guarde competência para vedar a dedutibilidade de despesas operacionais, como alguns gastos ilícitos (e.g. multas e subornos), a unidade do Ordenamento somente é aplicada em casos de benefícios fiscais. Em outras palavras, a mitigação da renda líquida no Direito alemão não decorre da aplicação do argumento de que despesas operacionais constituem sempre benefícios fiscais e, portanto, não se pode premiar e punir uma conduta ao mesmo tempo. Pelo contrário, o que justifica a possibilidade de o legislador vedar a dedutibilidade de algumas despesas operacionais como as multas é a estrutura do Direito alemão: não há conceito de renda que limita a atuação do legislador. Já a unidade do Ordenamento só é invocada nas hipóteses em que a dedutibilidade permitida em lei consiste em benefício fiscal, i.e., que não são consideradas necessárias à obtenção de determinada receita, mas que só são permitidas, mediante base legal, com escopo de se premiar certo comportamento.

Diante de tais considerações, conclui-se que não merece prosperar o argumento da unidade do Ordenamento adotado pelo Cons. Luiz Machado para decidir a respeito de despesas relativas a propinas cobradas pela intermediação de contratos celebrados entre empresas privadas e a Petrobras. Ainda que a conduta praticada pelo contribuinte deva ser punida, não cabe ao Direito Tributário sancioná-la. Se a despesa, ainda que seja uma propina, foi essencial para a realização da operação econômica, ela é dedutível, pois assim exige a tributação baseada na capacidade contributiva (renda líquida). O direito a essa dedutibilidade não é uma vantagem fiscal e, por isso, está fora do escopo da unidade do Orde-

125. Klaus-Dieter Drüen, "§ 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln", in Klaus Tipke e Heinrich Wilhelm Kruse (coords.), *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Colônia, Otto Schmidt, Folhas soltas, 145ª, atualizado até junho de 2016, p. 10. No mesmo sentido, Cf. Koenig, *Abgabenordnung*, 3ª ed., 2014, § 40, Rn 3.

126. Joachim Englisch, "Rechtsanwendung im Steuerrecht (§ 5)", in Klaus Tipke e Joachim Lang (coords.), *Steuerrecht*, 21ª ed., Colônia, Otto Schmidt, 2013, pp. 197-198.

127. Ratschow, "AO § 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln", in Klein, *Abgabenordnung*, 13ª ed., 2016, Rn. 12.

namento. Este argumento só seria cabível caso se tratasse de benefício fiscal, o qual não se cogitaria, senão por dispositivo legal o concedendo.

Mas, ainda que a unidade do Ordenamento só valha para o caso de benefícios fiscais, a legislação pode ser rigorosa no Brasil ao vedar a dedução de despesas operacionais?

### 3.2 A vedação pela "legislação rigorosa": a impossibilidade de desvirtuar a definição de renda do CTN

Conforme explicado nos tópicos 2.1 e 2.2, a introdução do enunciado do § 4º do art. 16 do Decreto-lei 1.598/77, que impôs vedação específica baseada, ao final do dia, no tipo de infração, acarretou "confusão",<sup>128</sup> sobretudo, gerada pela leitura incorreta pelo PN 61/79/CST/SRF. Embora esse Parecer interprete a regra geral de dedutibilidade ao tratar das multas não fiscais, em vários julgados,<sup>129</sup> a vedação à dedutibilidade dessas multas adveio de a proibição legal ser expressa. Ademais, exceto no tocante à distinção entre multas fiscais punitivas e compensatórias, a restrição à dedutibilidade prevista naquele enunciado não foi questionada pelos tribunais administrativos e pela jurisprudência. A legislação teria sido, assim, *rigorosa* ao vedar a dedutibilidade de multas fiscais e daquelas decorrentes de infração de norma de ordem pública.

Tendo isso em vista, ao contrapor com o expressado sobre o Direito alemão, pode o legislador ordinário brasileiro concretizar o que seja renda? Existe algum limite para ele exercer sua competência? Ou pode ele se valer do conceito de renda que bem entender?

No Brasil, diferentemente da Alemanha, embora a discriminação de competências também seja atribuída por meio de tipos, a própria Constituição atribui à lei complementar o papel de delimitá-las. Em seu art. 146, a Constituição é expressa no sentido de que cabe à lei complementar "dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária", e também "estabelecer normas gerais" acerca da "definição de tributos e de suas espécies" e sobre os "fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos por ela discriminados. Tomando

128. CARF, Acórdão 1102-001.254, 1ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, 26.11.2014, pp. 30-32.

129. Cf. e.g. CARF, Acórdão 1803-001.784, 3ª T. Especial, rel. Cons. André Mendes de Moura, 6.8.2013, pp. 3-4; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-07.311, 7ª Câmara, rel. Cons. Natanael Martins, 9.9.2003, p. 19; e Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câmara, rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.2.1999, p. 18.

o Imposto de Renda como parâmetro, a hipótese tributária possível, sua base de cálculo e seus contribuintes estão dispostos em lei complementar, notadamente o CTN.

É, por isso, que o legislador ordinário deve se valer da competência que lhe foi concedida pela Constituição Federal, mas só consoante os limites delimitados, no caso pelo art. 43 do CTN.

Nesse sentido, o CTN permite a incidência do Imposto de Renda sobre um produto ou acréscimo patrimonial, mas, observando a ideia de capacidade contributiva disponível, refere-se à aquisição de disponibilidade. Disponibilidade para quê? Para poder contribuir para os gastos da coletividade. Dessa forma, renda disponível e, portanto, passível tributação, é só aquela livre das despesas incorridas: apenas é disponível a renda líquida. Os gastos necessários para a aquisição do próprio rendimento não estão disponíveis, já que sem eles, sequer surgiria o rendimento. Em resumo: como esse conceito de renda tem base em lei complementar, cujo fundamento advém da própria Constituição Federal, não pode o legislador ordinário dar por renda adquirida despesa necessária para sua obtenção.

Por isso que, sendo o pagamento de uma multa, fiscal ou não, ou qualquer outro dispêndio decorrente de ato necessário para a realização da operação econômica, exige-se sua dedução.

Exemplo didático parece ser o da receptação. Ao comprar mercadorias roubadas, o receptor incorreu em gastos, os quais são necessários para que ele obtenha receitas da venda de tais objetos. Não há dúvida de que a renda obtida com a venda desse comércio ilegal deve ser tributada. Nada mais natural, por força do princípio do *non olet*. Ora, mas esse comerciante não poderia ter obtido o produto de sua venda se não tivesse, antes, adquirido os bens. A receptação é, pois, parte integrante do próprio negócio ilícito. Por consequência, a tributação não poderia envolver o valor pago ao ladrão daqueles objetos. De outro modo, haveria incidência sobre a revenda; renda bruta. No entanto, essa tributação desvirtuaria o Imposto de Renda que perderia suas características típicas, passando a ser um tributo sobre o faturamento, não mais sobre a renda. Ora, se o receptor foi obrigado a gastar determinada quantia para que pudesse revender os bens roubados, o montante dispendido naquela aquisição é indisponível. Foi gasto necessário para, em momento posterior, vender e receber.

Desse modo, diferente do Direito alemão, o legislador, posto rigoroso, precisa obedecer ao campo que lhe foi destinado pela lei complementar, no caso, o CTN. O exercício da competência tributária

é condicionado ao que foi definido em lei complementar. Qualquer passo a mais viola os limites riscados pela lei complementar, em função que lhe foi outorgada pela Constituição. Se a despesa possui conexão com a operação econômica realizada, ela é indisponível porque operacional.

Em que pesem tais considerações, poder-se-ia invocar outros princípios constitucionais que fundamentassem a restrição à dedutibilidade no caso de atividades ilícitas. Todavia, é preciso verificar se a permissão à dedutibilidade é, no caso concreto, um benefício fiscal ou não. Vejamos.

### 3.3 *A invocação de princípios diversos para guiar a tributação da renda*

Ao lado do argumento da unidade do Ordenamento, o CARF decidiu, com base no voto do Cons. Luiz Machado, que a despesa de propina não seria permitida, uma vez que isso violaria a “função social da empresa consagrada no direito brasileiro, seja no art. 170 da CF/88, seja na lei que rege as sociedades anônimas”, bem como infringiria a liberdade concorrencial.<sup>130</sup>

Levantou-se, assim, a hipótese de se invocar diversos princípios para guiar o exercício da competência, como a função social da empresa e a liberdade concorrencial.

O argumento é interessante e pode ser invocado nos casos em que a dedução da despesa não decorre do princípio da renda líquida, mas de outros critérios de discrimen, justificados pela função indutora da norma tributária. Vimos no item 3.1 que na Alemanha o caso dos benefícios fiscais leva à redução teleológica do próprio § 40 do AO. Vejamos se esse raciocínio se aplicaria ao caso brasileiro.

No caso dos impostos, o critério diferenciador por excelência é a capacidade contributiva, manifestada com base no aspecto material da hipótese tributária (art. 145, § 1º, da Constituição Federal).<sup>131</sup> Não há como cogitar incidência de imposto sem considerar como critério de discriminação a capacidade contributiva. Isso é imediato. A espécie tributária dos impostos exige que contribuintes com idêntica capacidade

130. CARF, Acórdão 1302-002.549, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 20.2.2018, p. 63; e CARF, Acórdão 1302-002.788, 3ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, 15.5.2018, p. 72.

131. Cf. Luiz Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 284.

econômica suportem o mesmo ônus tributário. Em relação ao Imposto de Renda, segundo o art. 43 do CTN, essa capacidade econômica é medida pela renda disponível, líquida. Fosse esse o único critério de discrimen admitido constitucionalmente, então seria de se esperar que todas as empresas que obtivessem igual lucro pagassem o mesmo imposto. Não é o que ocorre.

Com efeito existem diversos outros princípios constitucionais que podem reger a tributação da renda. É o espaço em que atuam as normas tributárias indutoras, a distinguir entre contribuintes que, do ponto de vista da capacidade contributiva, mereceriam idêntico tratamento. Claro está que a capacidade contributiva sempre constitui critério de discriminação da incidência do Imposto de Renda. Ainda, em seu sentido subjetivo, ela exige descaber qualquer incidência sobre despesa que foi necessária para a obtenção da renda. Assim, em se tratando de despesa necessária, não há como afastar a aferição da capacidade econômica do contribuinte por meio da renda líquida, sob pena de se incidir algo diverso do Imposto de Renda. Isso porque despesa necessária compreende montante que está além do que se poderia tributar. Aqui, existe limite de competência, delimitado por lei complementar, do qual não se pode ultrapassar.

Daí que a concessão de benefícios fiscais não há de se contrapor aos limites da capacidade contributiva líquida. Não se pode, a título de estimular determinado contribuinte, exigir imposto de outro em montante que ultrapasse sua capacidade contributiva. O art. 43 do CTN, vale frisar, não pode ser afastado em nome da tributação indutora.

Qual o espaço, então, para as normas tributárias indutoras em matéria do IRPJ? No lugar de tornar indedutíveis despesas necessárias (o que contrariaria o art. 43 do CTN), o que se tem é o inverso: por meio de benefícios fiscais, ou bem não se tributam receitas a serem incentivadas ou, o que dá no mesmo efeito, deduzem-se gastos que não se referem a dispêndios necessários para a obtenção da renda (por exemplo, uma depreciação acelerada incentivada, que ultrapassa a quota de depreciação que decorreria do princípio da renda líquida). Em ambos os casos, haverá contribuintes com capacidade contributiva idêntica sofrendo tributação diversa. Nenhum deles, é bom insistir, sendo tributado além de sua renda líquida.

Mas o que justifica um benefício fiscal? Por que, por exemplo, se autoriza uma depreciação acelerada incentivada? Não é a renda líquida, já que esta apenas motiva a dedução de gastos necessários. Portanto, o

problema não é se a tributação está além do que pode. É o inverso: é a incidência aquém do que se tributa no regime normal. Ou seja, o benefício não fere a renda líquida justamente porque se tributa menos do que é a renda. Nesse sentido, não se ultrapassa o limite de competência.

Por isso, havendo benefício fiscal, faz-se necessário averiguar os demais parâmetros constitucionais adotados, sejam eles da ordem econômica ou social. A partir do instante em que se adota um outro princípio como critério de discrimen, o problema que surge é o da coerência de aplicação desse novo parâmetro. Em razão desse novo valor eleito, é possível admitir que a norma tributária diferencie os contribuintes, mesmo com idêntica capacidade contributiva. O prêmio a ser dado a alguns baseia-se, portanto, no valor eleito; em tal situação, a tributação não se fundamenta apenas na capacidade econômica dos contribuintes. Nessa fatia criada pelo novo parâmetro, porém, o princípio da igualdade exige tratamento idêntico. É preciso que a tributação seja, então, coerente dentro de cada fatia (igualdade horizontal) e, ainda, que a diferença entre as fatias seja adequada para fundamentar o tratamento desigual proposto.<sup>132</sup>

Nessa hipótese, em que há efetivo benefício fiscal, é possível levantar como óbice à dedutibilidade de gastos ilícitos a unidade do Ordenamento tal como visto no exemplo alemão com a redução teleológica do escopo do § 40 do AO, que levou, naquele país, à indedutibilidade de multas fiscais, se decorrentes de infrações contrárias ao escopo dos benefícios fiscais. Afinal, se com fulcro em determinado valor constitucional, pretendeu-se (des)estimular determinado comportamento, a unidade do Ordenamento não permite que se premie conduta proibida. Dessa forma, apenas nessa hipótese, cabe invocar existência de outros princípios, indicando tratar-se de benefício fiscal.

Em síntese, pensamos que se a tributação se baseia na capacidade contributiva disponível, não há razão para que se vede a dedução de despesa necessária à obtenção da renda. Quando, entretanto, se tem uma dedução que não é motivada pela capacidade contributiva, mas sim como forma de induzir determinado comportamento, então não faz sentido permitir-se a dedução incentivada de despesa que contrarie aquele escopo.

Apesar disso, costumam-se criar critérios que pretendem restringir a dedutibilidade de despesas apenas para alguns gastos ilícitos.

132. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, pp. 352-353.

### 3.4. Natureza da norma violada: inconsistência na aplicação do critério

Conforme se verificou no tópico 2.2, com origem no PN 61/79/CST/SRF,<sup>133</sup> sustenta-se a (in)dedutibilidade das multas não fiscais a partir do critério da natureza da norma violada, se de ordem pública ou não.

Em poucas palavras, argumenta-se ser inconcebível<sup>134</sup> que os requisitos da *necessidade e normalidade* possam compreender um gasto decorrente de violação de norma de ordem pública. Isso porque *normal* não abrange infração à lei, mas o contrário: normal é a empresa auferir receita observando a lei.<sup>135</sup> Uma despesa decorrente de transgressão de norma de ordem pública seria, assim, algo estranho à atividade da empresa, *não necessário*,<sup>136</sup> ainda que haja decisão aceitando que a multa se deu em virtude de atividades ou operações da empresa.<sup>137</sup> Aliás, chegou-se ainda a afirmar que a dedutibilidade em tais casos implicaria aceitar uma atividade ilícita da empresa.<sup>138</sup> De outro lado, sustenta-se que multas contratuais seriam dedutíveis, pois o descumprimento de norma privada constituiria ônus particular da atividade exercida.<sup>139</sup> Somente infrações de cláusulas contratuais, no âmbito mercantil, é que seriam conexas ao desenvolvimento da atividade empresarial, já que são normais violações no âmbito privado.<sup>140</sup>

Em que pese haver autores, como Brandão Machado, que defendem essa posição,<sup>141</sup> o raciocínio baseado no critério da natureza da norma

133. RFB, Parecer Normativo, Coordenação do Sistema de Tributação, 24.10.1979, pp. 5-6.

134. Idem, *ibidem*.

135. Cf. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.015, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 25.2.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.224-1.225. No mesmo sentido, cf. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-07.309, 3ª Câmara, rel. Cons. Urgel Pereira Lopes, 18.3.1986, *Resenha Tributária*, n. 4, *Imposto sobre a Renda* 1.2, 1988, pp. 123-124.

136. Cf. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-0.136, 5ª Câmara, rel. Cons. Antônio da Silva Cabral, 2.5.1983, *Resenha Tributária*, ano XV, n. 48, *Imposto sobre a Renda* 1.2, pp. 1.401-1.403.

137. Cf. CARF, Acórdão 1803-001.784, 3ª T. Especial, rel. Cons. André Mendes de Moura, 6.8.2013, pp. 3-4.

138. Cf. CSRF, Acórdão 9101-002.196, 1ª T., rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª.2.2016, pp. 10-13.

139. Cf. SRF, Parecer Normativo 50, Coordenação do Sistema de Tributação, 7.7.1976; e SRF, Parecer Normativo 66, Coordenação do Sistema de Tributação, 31.8.1976.

140. Cf. CARF, Acórdão 1402-002.405, 4ª Câmara, 2ª T. Ordinária, rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, 16.2.2017, pp. 17-18.

141. Cf. Brandão Machado, "Multas Administrativas e Imposto de Renda", *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, pp. 2.769-2.770; e

violada, se de ordem pública ou privada, não se sustenta por pelo menos três motivos:

– Primeiro, o critério eleito para essa distinção não guarda qualquer relevância com as normas que envolvem a tributação. Conforme estabelece o art. 118, I, do CTN, deve-se constatar o fato jurídico tributário sem considerar a validade jurídica dos atos efetivamente praticados (*non olet*). A tributação da renda engloba, portanto, riqueza obtida independentemente da licitude do ato. Se violou norma de ordem pública ou não, pouco importa. O critério relevante para a tributação da renda é ela se encontrar disponível. Se essa renda foi oriunda de atividade lícita ou ilícita não guarda pertinência para fins tributários. Nota-se: isso vale tanto para a tributação da renda como um todo, receitas e despesas.<sup>142</sup> Argumentar que isso só vale para receitas é aplicar o referido dispositivo de forma unidirecional, atribuindo caráter sancionatório ao tributo.

– Segundo, se o critério da natureza da norma violada fosse, de fato, relevante, ele teria que ser adotado de maneira consistente. Todavia, não é possível extrair qualquer sistematicidade de sua aplicação hoje. Conforme o Cons. Guilherme Mendes já destacou em duas decisões, há dispositivo legal que permite a dedução de multas por infração a deveres instrumentais que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento do tributo.<sup>143</sup> Não se há, por óbvio, que entender que tal dedução decorre de norma indutora, a incentivar o descumprimento de deveres instrumentais. Portanto, a dedutibilidade somente encontra fundamento do princípio da renda líquida. Destaca-se, ademais, que as normas que preveem tais deveres instrumentais são de ordem pública, pois não se dá entre particulares, já que um polo é um órgão administrativo.<sup>144</sup> Ainda que se alegasse que a situação das multas fiscais fosse uma situação particular que, se não existisse tal dispositivo legal, não passaria pela regra geral prevista no art. 47 da Lei 4.506/64 – *i.e.*, seria uma mera liberalidade

Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto”, *Resenha Tributária*, n. 8/9, 1.3 – *Imposto sobre a Renda* – Comentário, 1973, pp. 105-108.

142. Cf. Hugo de Brito Machado, “A supremacia constitucional e o imposto de renda”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 57.

143. Cf. CARF, Acórdão 1401001.793, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.2.2017, pp. 52 e ss.; e CARF, Acórdão 1401-002.031, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.8.2017, pp. 38-39.

144. Sobre a sujeição ativa e passiva nos deveres instrumentais, cf. Caio Augusto Takano, *Deveres Instrumentais dos Contribuintes: Fundamentos e Limites*, São Paulo, Quartier Latin, pp. 162 e ss.

– fato é que existe também o caso da legislação trabalhista. Conforme se constatou no tópico 2.3, as indenizações trabalhistas são dedutíveis, não só quando originadas por descumprimento de regras veiculadas em regulamentos internos da empresa, mas também nas hipóteses em que decorreram de infrações de normas extraídas de convenções e acordos coletivos, sentenças normativas da Justiça do Trabalho e, inclusive, de violação direta da lei trabalhista.<sup>145</sup>

– Terceiro, é incoerente apresentar como fundamento do critério da natureza da norma violada o caráter *comum* do descumprimento de obrigações contratuais para justificar a dedutibilidade das multas pagas, em contraposição com as outras multas decorrentes de violação de norma de ordem pública. Novamente, a distinção baseada na natureza da norma violada também não guarda relevância. Uma violação a norma de ordem pública também pode ser comum em determinada atividade empresarial. Por exemplo, é corrente que empresas especializadas em entregas e restaurantes de delivery estabeleçam um prazo que, se transcorrido sem a transmissão do produto, pagam multas contratuais ou arcam com o valor da mercadoria (*e.g.* pizza). No desenvolvimento dessa atividade, o entregador costuma correr o risco de receber multas de trânsito, sob pena de arcar com o prejuízo da entrega intempestiva. O que é corrente, assim, pode advir justamente do tipo de atividade empresarial exercida e não do tipo de ilicitude que usualmente se pratica. Havendo conexão da despesa com a atividade econômica exercida, não parece fazer sentido pressupor *licitude em usualidade*. Até mesmo porque, para a tributação, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados deve ser abstraída.

Fato é que se o risco da atividade empresarial está atrelado aos imprevistos que podem acontecer no desenvolvimento das operações nesse âmbito, ele não envolve apenas parte dos atos ilícitos. Vejamos.

### 3.5 O risco da atividade empresarial

Embora o argumento do risco da atividade empresarial tenha sido levantado majoritariamente em prol do contribuinte, o Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão buscou refutar a própria ideia de que o risco da atividade envolveria qualquer atividade ilícita, em especial, quanto às violações de norma de ordem pública.<sup>146</sup> Seria um contrassenso, assim,

145. Cf. CARF, Acórdão 1301-002.830, 3ª Câmara, 1ª T. Ordinária, rel. Cons. Roberto Silva Junior, 13.3.2018, pp. 6-7.

146. Cf. CARF, Acórdão 9101-002.196, 1ª T., rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª.2.2016.

cogitar que o risco de atividades empresariais envolvesse infração à norma de ordem pública.

Somados os argumentos acima que pretenderam demonstrar a inconsistência do critério da natureza da norma violada, a ideia de que o risco de uma atividade empresarial não compreende violações a normas (sejam elas quais forem) é irreal;<sup>147</sup> não é o que se constata na prática.

Conforme o Cons. Guilherme Mendes já afirmou em decisão do CARF “[o] risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo”. Afinal, se inexistissem riscos ligados a infrações de normas, tampouco seriam dedutíveis os prêmios de seguro.<sup>148</sup>

Ademais, fatores dos mais diversos no exercício da atividade empresarial podem implicar infrações, inclusive de normas de ordem pública, como é o caso das multas fiscais que podem decorrer justamente da complexidade da legislação tributária.<sup>149</sup> Nesse sentido, como afirmam Latorraca e Mariz de Oliveira, a dedutibilidade de dispêndios com ilícitos tributários é ainda mais razoável, já que seu próprio pagamento advém da condição, estabelecida por lei, de contribuinte de algum tributo. Não se pode dizer, assim, que há qualquer liberalidade ou que essa condição seja estranha às atividades da empresa.<sup>150</sup> Desse modo, dentre os riscos incorridos por uma empresa ao longo da consecução de seu objeto social encontra-se, indubitavelmente, aquele relacionado à imposição de multas, mormente se são consideradas as mudanças imprevisíveis e a complexidade da intrincada legislação (brasileira).

147. Cf. Edmar Oliveira Andrade Filho, *Imposto de Renda das Empresas: CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias, Aspectos Contábeis e Jurídicos*, 12ª ed., São Paulo, Atlas, 2016, pp. 314-315.

148. CARF, Acórdão 1401001.793, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.2.2017, pp. 52 e ss. No mesmo sentido, cf. CARF, Acórdão 1401-002.031, 4ª Câmara, 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.8.2017, pp. 38-39.

149. Cf. Adriano Pinto, “Imposto de Renda – Dedutibilidade de multa fiscal”, *Revista de Direito Tributário*, ano I, outubro-dezembro/1977, n. 2, p. 210. No mesmo sentido, cf. João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva, “A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o Imposto de Renda”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 11. São Paulo, Dialética, agosto/1996, p. 78.

150. Cf. Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, “A dedutibilidade das multas fiscais face ao princípio da legalidade da obrigação tributária e a conceituação de custos e despesas operacionais”, *RDM*, nova série, n. 8, ano XI, São Paulo, 1972, pp. 138-139 e 143. Também argumentando pela dedutibilidade das multas fiscais, cf. Fábio Junqueira Carvalho e Maria Inês Murgel, *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 189-190; Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 56.

Ademais, não se pode ignorar que as multas aplicadas às empresas sancionam, frequentemente, condutas visando ao aumento dos lucros, o que concerne, pois, de maneira intrínseca, ao exercício, ainda que anormal, de suas atividades. Ora, nem tudo aquilo que decorre do funcionamento anômalo de uma empresa deverá ser indedutível, pois, como argumenta Adriano Pinto, despesas de juros, indenizações, multas contratuais e condenações judiciais não são indispensáveis à atividade comercial, porém, podem ser deduzidas.<sup>151</sup>

Vê-se, assim que, sob a perspectiva da atividade empresarial, a licitude dos riscos é irrelevante. O que causa espanto ainda é a ideia de tentar segregar os riscos de acordo com critérios (inconsistentes) de ilicitude. Ora, a depender do objeto social perseguido pela empresa, os riscos assumidos por ela podem variar, de sorte que, por exemplo, uma empresa de terceirização de mão de obra sujeita-se sobretudo a condenações trabalhistas, ao passo que uma transportadora, a multas de trânsito. Seria coerente que uma pudesse deduzir sua despesa oriunda de ato ilícito e a outra não?

Para que isso fique ainda mais claro: imagine um florista que tivesse pactuado com um casal de noivos que, se não entregasse todas as orquídeas em determinado local e hora para a festa, pagaria multa contratual e indenização. Nessa situação, por conta de diversos motivos, o florista poderia se ver atrasado e cogitar andar acima da velocidade permitida para efetuar sua entrega a tempo, correndo o risco de receber uma multa de trânsito, pois, de outro modo, poderia arcar com o descumprimento do contrato. Segundo o entendimento vigente, cada multa receberia um tratamento diverso: em caso de multa de trânsito, seria seu pagamento indedutível, ao passo que o valor resultante da violação contratual poderia ser deduzido. Desse modo, numa mesma atividade empresarial, pode-se deparar com riscos oriundos de ilícitos dedutíveis, de um lado, e ilícitos indedutíveis, de outro. Cogitar que só um deles seja dedutível é imiscuir-se na tomada de decisão do administrador, por meio da tributação, a respeito de como a sua atividade deve ser exercida.

Poder-se-ia alegar, contudo, que permitir a dedução incentivaria comportamentos ilícitos. No entanto, isso tampouco se verifica. A dedutibilidade de despesas envolvidas na operação econômica não incentiva

151. Cf. Adriano Pinto, “Imposto de Renda – Dedutibilidade de multa fiscal”, *Revista de Direito Tributário*, ano I, outubro-dezembro/1977, n. 2, p. 210. No mesmo sentido, cf. João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva, “A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o Imposto de Renda”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 11, São Paulo, Dialética, agosto/1996, p. 78.

o comportamento ilícito, seja ele qual for. À primeira vista, pode-se pensar que haveria um incentivo, ainda que indireto, pois uma despesa operacional necessariamente diminui a base de cálculo e, portanto, a tributação seria menor. Assim, aos olhos do contribuinte, haveria um incentivo para a conduta ilícita. Contudo, se a despesa dedutível impacta a base de cálculo significa que a própria renda obtida é menor. Como já afirmado, a dedutibilidade não constitui um benefício fiscal e, portanto, não é uma mera liberalidade ou vantagem concedida. Dado que para se considerar uma despesa operacional, seja qual for a sua natureza, é necessário que ela tenha sido incorrida, o contribuinte terá, ao final, menos renda do que teria se não tivesse realizado tal dispêndio. Em poucas palavras: a tributação só é menor porque a renda obtida pelo contribuinte também é menor. É o corolário da capacidade contributiva líquida: paga-se o imposto com o que se tem (potencialmente) disponível. Sob essa perspectiva, o que se percebe é justamente o contrário, a despesa ilícita é um montante a mais que o contribuinte arca para realizar sua operação econômica.

Ainda assim, sustentar-se-ia que há casos em que o contribuinte não obteria determinada receita se não tivesse descumprido uma norma. Afinal, embora haja ilícitos que estão envolvidos na operação econômica (e.g. multa fiscal), há situações em que existe vínculo direto do ato ilícito com a aquisição da receita. Nestas hipóteses, porém, sequer haveria renda passível de tributação. Se sem a despesa não houvesse como se cogitar qualquer receita, a tributação não alcançaria, nem se pudesse, renda bruta. O exemplo da receptação é evidente nesse ponto. Sem comprar mercadoria roubada, não há como revendê-la, auferindo lucros por isso.

Tendo isso em vista, o exercício da atividade empresarial pode abranger, e de fato compreende, infrações de normas, independentemente de qual sua natureza. Basta, assim, verificar se o gasto com o ato (i) ilícito é ou não conexo à operação econômica, no âmbito da atividade empresarial. Em caso positivo, a dedutibilidade é exigida pelo princípio da renda líquida. Já, em caso negativo, deve-se averiguar se existe dispositivo legal concedendo a dedutibilidade (benefício fiscal). Se constatada essa hipótese, ao lado do valor constitucional que justifica esse tratamento, há a unidade do Ordenamento, segundo a qual não se pode premiar conduta que é punida.

Não se tratando de caso de benefício fiscal, o princípio da renda líquida exige a dedutibilidade de despesa operacional, seja ela qual for. Ao restringir o exercício do direito à dedução, o que se tem é o emprego do tributo como sanção ao ato ilícito. É o que passamos a examinar.

### 3.6 A vedação à dedutibilidade como sanção ao ato ilícito

A ideia de que a vedação à dedutibilidade constitui uma *pena reflexa* remonta, no Brasil, ao voto do Min. Décio Miranda, no primeiro acórdão de que se tem notícia a respeito de dispositivo restringindo a dedutibilidade de multas fiscais. Segundo o Ministro, a proibição da dedutibilidade de multas implicaria dupla punição em virtude da mesma infração, pois, após pagar a multa, o contribuinte teria que pagar renda sobre desfalque do seu patrimônio. Surgiria com a vedação uma pena reflexa.<sup>152</sup>

Essa discussão sobre se indedutibilidade de multas consiste em sanção de ato ilícito tem como pano de fundo debate clássico entre Hugo de Brito Machado e Brandão Machado.

Para que se compreenda a conclusão a que chega cada autor, é preciso saber o raciocínio de cada um.

Baseando-se na evolução do Direito americano, Brandão Machado entende que o legislador não tem total liberdade para decidir o que seja dedutível no âmbito do Imposto de Renda, pois ele não pode ultrapassar os limites do conceito de renda adotado pelo ordenamento. A partir disso, o referido autor afirma que, no Direito brasileiro, não haveria definição, com contornos precisos, de renda (tributável). Para Brandão, o CTN teria delimitado a renda em certo sentido, mas não a teria definido com rigor. Por isso, dever-se-ia adotar uma concepção legalista de renda: como a lei tributa distintos rendimentos, é possível extrair “uma classificação tipológica de renda”. Dessa forma, apenas o legislador ordinário poderia concretizar o significado de renda. Somado a isso, explica o autor que inexistiria no CTN qualquer norma que guiasse o conceito de “montante” previsto no seu art. 44. Assim, a base de cálculo do Imposto de Renda também seria fixada pelo legislador, pois este determinaria, além do seu conceito, a renda tributável. Desse modo, os ajustes do lucro real a partir do lucro contábil seriam mera consequência do disposto na lei.<sup>153</sup>

Para Brandão Machado, a única limitação do legislador estaria contida no conceito de renda, adotado pelo direito tributário, que se baseou

152. Embora o voto do Min. Décio Miranda não conste expressamente na reprodução realizada pela *Resenha Tributária* do Ag. de Pet. 28.423, seu voto foi reproduzido por julgamento posterior em que o Min. Miguel Jerônimo Ferrante relata seu voto no primeiro julgamento de 1970, cf. TFR, Emb. em AC 40.787-SP, 2ª Seção, rel. Min. Miguel Jerônimo Ferrante, 15.9.1981, *RTRF* 91, 1982, p. 29.

153. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda, São Paulo”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, pp. 2.757-2.763.

na diferença entre renda e patrimônio. Dessa maneira, os ajustes para a determinação da renda do contribuinte (renda tributável) não poderiam descaracterizar o que é renda, de modo como se isso fosse patrimônio. Somente nesta hipótese é que o tributo perderia sua natureza de imposto de renda.<sup>154</sup>

É, com base nisso, que Brandão Machado guiou seu raciocínio, de sorte a não encontrar qualquer problema em regra censurando a dedutibilidade de multa, pois simplesmente ela “[a]penas dá a essa despesa um tratamento fiscal diverso do que dispensa às despesas dedutíveis”.<sup>155</sup> Vale destacar aqui que esse autor não entendia pudessem multas serem despesas operacionais consoante a regra geral. Como “necessário indica a qualidade daquilo que condiciona a possibilidade de uma coisa”, despesas operacionais seriam aquelas sem as quais a “empresa não poderia exercer a sua atividade”. Aceitar, assim, multa como despesa necessária implicaria “reconhecer na ilicitude um cunho de legitimidade, transformando a prática do ilícito em condição de subsistência da empresa contribuinte”, o que seria inconcebível.<sup>156</sup>

Por outro lado, Hugo de Brito Machado já partiu de premissa distinta ao restringir a liberdade do legislador ordinário em razão do CTN. Além de entender que o CTN introduzira o conceito de acréscimo patrimonial, este autor afastou a possibilidade de uma liberdade muito ampla do legislador ordinário, pois, de outra forma, não haveria diferença entre lei ordinária e lei complementar.<sup>157</sup> A vedação à dedutibilidade de multas violaria, assim, o conceito de renda previsto no CTN. Primeiro, porque elas são efetivas no sentido de acarretarem decréscimo patrimonial. Conforme o autor, como economicamente a multa é despesa, o seu pagamento desfalca o patrimônio da pessoa jurídica que, embora deva escriturá-la, deve também, segundo a legislação, adicionar ao lucro real parcela equivalente ao seu valor. Segundo, a adição dessa parcela ao lucro infringe o conceito de renda, uma vez que as multas “são pertinentes” por decorrerem “do exercício da atividade geradora de renda”.<sup>158</sup>

154. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto de renda”, São Paulo, Editora Resenha Tributária, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, pp. 2.763-2.764.

155. Idem, *ibidem*.

156. Brandão Machado, “Multas administrativas e imposto”, *Resenha Tributária*, n. 8/9, 1.3 – *Imposto sobre a Renda* – Comentário, 1973, pp. 104-105.

157. Hugo de Brito Machado, “A supremacia constitucional e o imposto de renda”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 46.

158. Hugo de Brito Machado, “Dedutibilidade das multas e o conceito de renda”, *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, n. 192, 1ª quinzena de

Dessa forma, explicou Hugo de Brito Machado que existiriam duas punições: a primeira pela multa; e a segunda pela proibição de deduzir a despesa de seu pagamento. Haveria, portanto, uma sanção pelo ato ilícito, pois, o mesmo ilícito que implicou a multa, também acarretaria aumento do imposto.<sup>159</sup> Por consequência, existiria um conflito entre a norma que impede a dedução e a definição de tributo, uma vez que esta impõe que tributo não constitua sanção de ato ilícito.<sup>160</sup>

Ao analisar tal posição, Brandão Machado sustentou que haveria dois equívocos.

Em primeiro lugar, a vedação à dedutibilidade da multa não implicaria aumento de imposto, pois eles não teriam a mesma natureza. É aqui que o autor afirmava: “[é] preciso demonstrar o que se afirma, não bastando afirmar apenas”. Consoante explicou o autor, “[é] princípio do direito de punir que a pena e o ilícito que a justifique sejam definidos em termos formais no texto da lei”. Assim, não se poderia qualificar o efeito de uma norma, cuja competência para tanto fosse legal. Com base nisso, exemplificava o autor que, se assim fosse, o incremento de imposto oriundo da indedutibilidade de doações que ultrapassassem o “limite legal teria por fato gerador precisamente a doação, que fora a causa do excesso”. Isso seria ilógico, já que tal doação realizada por pessoa jurídica não implicaria aquisição de renda disponível. Da mesma maneira, segundo Brandão Machado, a elevação do imposto em virtude da indedutibilidade do Imposto de Renda pago pelo contribuinte teria por fato gerador esse próprio imposto.<sup>161</sup>

Em segundo lugar, o aumento do imposto não seria uma sanção. Isso porque o incremento seria apenas fruto da apuração do lucro real a partir do lucro contábil. Conforme argumentava Brandão Machado,

fev./1992, p. 54; e Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 50. No mesmo sentido, cf. João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva, “A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o Imposto de Renda”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 11, São Paulo, Dialética, agosto/1996, pp. 75 e ss.

159. Hugo de Brito Machado, “Dedutibilidade das multas e o conceito de renda”, *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, n. 192, 1ª quinzena de fev./1992, p. 54.

160. Cf. Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 50. No mesmo sentido, cf. João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva, “A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o Imposto de Renda”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 11, São Paulo, Dialética, agosto/1996, pp. 75 e ss.

161. Brandão Machado, “multas administrativas e Imposto de Renda”, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, pp. 2.773-2.774.

o legislador tinha três opções: proibir a contabilização de despesas indedutíveis; impor que elas fossem excluídas das despesas operacionais, ou que elas fossem adicionadas ao lucro líquido. Em todas elas, haveria "a ilusão de que ocorre, no caso, um aumento do imposto", mas este é "apenas aparente, porque o montante do imposto será sempre o mesmo". O fato de ter escolhido a adição em nada implica haver um aumento do imposto.<sup>162</sup>

Ao se confrontar com tais críticas, Hugo de Brito Machado sustentou em relação à primeira que muitas não fugiriam à aplicação da regra geral de dedutibilidade. Além de elas serem despesas operacionais – por razões parecidas que já expusemos acima –, o autor explica que o seu tratamento como despesa não frustraria o "preceito legal que as comina", pois, a consequência por ele estabelecida se verificaria e se cumpriria: haveria efetivo pagamento da multa. Nessa operação não haveria qualquer redução de imposto, dado que "este é uma decorrência do lucro". Conforme também explicitado acima, o imposto só surge menor em virtude da diminuição da base de cálculo pelo montante pago a título de multa. Acertadamente, portanto, Hugo de Brito Machado afirma que o Imposto de Renda necessariamente só nasce após a apuração do lucro real, não antes.<sup>163</sup>

Já no tocante à segunda crítica, Hugo de Brito enfatizava que a constatação de ser possível o mesmo efeito prático por distintas opções não retira que o efeito de se proibir a dedutibilidade de uma despesa operacional, no caso as multas, seja o aumento da base e, por consequência, do Imposto de Renda.<sup>164</sup>

Nota-se, do debate descrito acima, que a divergência em dois pontos levou os autores a conclusões distintas. Se, de um lado, Brandão Machado partiu da maior liberdade do legislador em virtude da ausência de definição precisa no CTN e também da concepção de que multas não atendem à regra geral do art. 47 da Lei 4.506/64, de outro, Hugo de Brito Machado baseou-se em menor espaço conferido ao legislador ordinário por haver conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial no CTN e também do pressuposto de que multas são despesas operacionais.

Embora por algumas diferenças em comparação ao segundo autor, parece-nos acertada a afirmação de que a vedação à dedutibilidade de

162. Idem, *ibidem*.

163. Hugo de Brito Machado, "Indedutibilidade das multas e o conceito de tributo", *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, n. 192, 1ª quinzena de jan. /1992, p. 19.

164. Idem, p. 18.

despesas com atividades ilícitas constitui sanção de ato ilícito, violando o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN.

– Primeiro, o legislador ordinário está subordinado à definição de renda do CTN que, além de exigir uma renda-produto ou uma renda-acréscimo, demanda que a renda seja disponível. Nesse sentido, como apenas renda líquida deve ser tributada, qualquer despesa operacional deve ser dedutível, pois, de outra forma, tributar-se-ia montante indisponível, porque necessário seu dispêndio.

– Segundo, se houve gastos incorridos para a realização de determinada operação econômica, é porque tais dispêndios constituem despesas operacionais e, portanto, são dedutíveis. Como nesse processo a licitude envolvendo o dispêndio é irrelevante, dado que, para o Imposto de Renda, o que importa é a riqueza adquirida, despesas com atividades ilícitas podem ser dedutíveis se pertinentes àquela operação.

– Terceiro, qualquer vedação de despesa operacional implica tributação de algo que não é renda, desnaturando o conceito previsto pelo CTN. Desse modo, proibir a dedução de um gasto ilícito (*e.g.* suborno) ou decorrente de um ilícito (*e.g.* multa) que seja conexo à operação econômica, implica reprovação do comportamento a ele vinculado. Ou seja, existe vera sanção ao ato ilícito. Viola-se, portanto, o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN.

O uso do tributo como instrumento penal, embora reprovável, poderia ser aclamado por ser efetivo. Ainda que já se tenha visto que vedar dedutibilidade de despesas operacionais não incentiva condutas ilícitas, utilizar tributo como sanção implica consequências problemáticas. Como ele não se presta a punir, não é proporcional à gravidade do ilícito e pode ser arbitrário por escolher um só criminoso.

### 3.7 *Indedutibilidade: o tributo como sanção*

Para explicar que o tributo, no caso da vedação à dedutibilidade, não se presta como sanção, valem-nos dos argumentos elaborados por Douglas Kahn e Howard Bromberg, os quais, ao se depararem com o mesmo problema no Direito americano, criticam tal proibição, baseando-se na desproporcionalidade e arbitrariedade da medida.

Proibir a dedutibilidade não guarda proporcionalidade, pois a tributação não considera a gravidade de eventual infração, mas o valor da operação econômica. Por consequência, a sanção, no caso o tributo, é desproporcional com a ofensividade do ilícito. Daí a importância de se tomarem em conta, na apuração da renda líquida a ser tributada, os

valores despendidos pelo contribuinte que tenham concorrido para a formação da dita renda. De outro modo, a tributação alcançaria a receita bruta e não apenas a renda líquida, sendo, portanto, mais grave à medida que o negócio fosse mais custoso.<sup>165</sup>

Imagine, por exemplo,<sup>166</sup> que a empresa Alpha obteve, em virtude de licitação ganha, no intervalo de tempo de um ano, receita bruta no valor de R\$ 1 milhão. Para atingir essa receita, essa empresa teve que desembolsar R\$ 300 mil em custos e despesas operacionais, apurando como lucro líquido R\$ 700 mil. Por sua vez, a empresa Beta também auferiu o montante de R\$ 1 milhão, porém, para isso, ao longo do mesmo período, despendeu R\$ 800 mil em custos e despesas de mesma natureza, chegando ao lucro líquido de apenas R\$ 200 mil. Evidente é que a empresa Alpha deve pagar imposto de renda sobre o valor de R\$ 700 mil, ao passo que Beta deve fazê-lo sobre o valor de R\$ 200 mil. Caso ambos pagassem sobre o valor da receita bruta (R\$ 1 milhão) seria ignorar a diferença de disponibilidade de renda entre elas.

Continuando o mesmo paralelo, imagine também que haja outra diferença: as despesas efetuadas por Beta – no valor de R\$ 800 mil – foram-no a título de suborno. Fosse acertado o entendimento de que a ordem jurídica brasileira, sob a qual Alpha e Beta exercem suas atividades, além de prever o crime de suborno, não permite a dedução desse tipo de despesas, ainda que, em rigor, possam considerar-se operacionais. Beta, nesse caso, sofreria dupla punição pelo ilícito cometido: o Poder Judiciário determinaria sua pena criminal de acordo com os padrões legais vigentes e, adicionalmente, o Fisco lhe negaria a dedução das despesas efetuadas para fins de suborno – mesmo que elas não tivessem sido valores disponíveis ao contribuinte e que, sem seu dispêndio, a obtenção da renda de Beta não fosse possível. Diante do fato de que os valores despendidos em suborno foram necessários e usuais no âmbito do negócio empresarial e que, portanto, sobre eles nunca houve disponibilidade nos termos do art. 43 do CTN, o que faz a legislação tributária na hipótese acima é acrescer à pena criminal nova punição, impondo que o contribuinte pague imposto de renda sobre valor superior à sua renda.

Todavia, uma tal dupla punição não guarda proporcionalidade. Ela não será graduada conforme a gravidade da conduta ocorrida, mas em virtude do valor da operação econômica. Conquanto outros fatores,

165. Cf. Douglas A. Kahn e Howard Bromberg, "Provisions denying a deduction for illegal expenses and expenses of an illegal business should be repealed", *Florida Tax Review*, vol. 18, n. 5, 2016, pp. 217-218.

166. Exemplo inspirado em Douglas A. Kahn e Howard Bromberg, ob. cit., p. 218.

como o passado do agente, também possam ser considerados, é a gravidade do comportamento delitivo que serve de critério fundamental para determinar a extensão da punição. A pena vinculada ao ilícito deve a ele ser proporcional: quanto mais grave o ato praticado, maior a pena, e vice-versa. Não fosse, assim, a punição de condutas antijurídicas pautar-se-ia em fatores totalmente arbitrários e, portanto, inadmissíveis no âmbito do Estado de Direito. É exatamente desse mal que padece a vedação à dedutibilidade de despesas ilícitas como instrumento de punição.<sup>167</sup>

Vale, para ilustrar, outro exemplo, também inspirado em Kahn e Bromberg. Imagine que um sujeito Alpha pague R\$ 50 mil a um assassino para que ele mate um concorrente empresarial, assumindo que uma tal despesa seja normal no âmbito de seus negócios. A lei tributária então o punirá ao vedar-lhe a dedução de despesa que, normalmente, seria dedutível. O sujeito Beta, por sua vez, opera um esquema de apostas ilegais e, para isso, paga o aluguel do edifício onde os apostadores se reúnem, no valor de R\$ 600 mil. A lei tributária, da mesma forma que tratara o sujeito Alpha, punirá o sujeito Beta ao não lhe autorizar a dedução da despesa com o aluguel, visto que também de caráter ilícito. Uma grave distorção sistemática, porém, salta aos olhos: o sujeito Alpha, cuja conduta fora acentuadamente mais grave, será tributado de maneira reflexa sobre apenas R\$ 50 mil, ao passo que o sujeito B, que agiu com menor reprovabilidade, será tributado por R\$ 600 mil a mais.<sup>168</sup>

Como salta nítido do exemplo acima, a vedação-sanção à dedutibilidade de despesas ilícitas é proporcional não à gravidade da conduta do agente, mas ao valor da operação econômica sob análise do Fisco: quanto maior a despesa (e não a culpabilidade do agente), maior a sanção, em ofensa à sistemática punitiva de um Estado de Direito. Isso porque o montante cuja dedução é negada constitui o valor adicional do Imposto de Renda que o contribuinte terá que pagar, e esse novo montante determina-se, simplesmente, pelo (i) valor da despesa cuja dedução fora negada e (ii) pela alíquota sob a qual o novo valor será tributado. Nenhum desses fatores, como se vê, tem a ver com a reprovabilidade jurídico-moral da conduta do agente;<sup>169</sup> daí dizer-se que a legislação do imposto de renda ocupa-se da tributação da renda líquida, seja qual for sua origem.

A arbitrariedade da pena que consista em vedação à dedutibilidade de despesas ilícitas verifica-se, ainda, no fato de que, em crimes co-

167. Cf. Douglas A. Kahn e Howard Bromberg, ob. cit., p. 219.

168. Idem, p. 220.

169. Cf. Douglas A. Kahn, e Howard Bromberg, ob. cit., p. 219.

metidos por dois agentes, os quais incluem o pagamento de uma certa quantia ao outro, apenas um deles será punido pela vedação à dedução da referida despesa – evidentemente, o que a efetuou –, embora ambos sejam puníveis à luz da legislação penal. Esse é, por exemplo, o caso de crime de corrupção envolvendo pagamento de propina a agente público. O funcionário público que solicita o pagamento de um certo valor para contratar uma obra do Estado e o agente privado que lhe paga são, ambos, puníveis penalmente de acordo com a lei brasileira. Sucede, porém, que enquanto a legislação penal penalizará os dois agentes atentando para a reprovabilidade da conduta de cada um, a legislação fiscal, vedando a dedução da propina, adiciona à pena criminal uma outra, porém destinada somente a quem pagou – o agente privado –, excluindo de sua intenção punitiva, por sua vez, o agente público. Ora, diante de um fato criminoso protagonizado por dois agentes, a ordem jurídica deve punir ambos, ainda que tipificando diferentemente suas condutas – por exemplo, corrupção ativa no caso do agente privado, corrupção passiva no caso do agente público. Não é aceitável que a lei, objetivando punir os autores de um crime, restrinja-se somente a um deles, livrando o outro. Isso, porém, é o que ocorre na proibição de dedução do valor pago a título de propina: apenas o agente privado será sancionado pela lei fiscal ao não poder deduzi-la, ao passo que o funcionário público não. Este terá apenas que declarar o valor recebido, mas isso, por óbvio, não é pena; qualquer pessoa que auferir renda, lícita ou ilícitamente, deve submetê-la à tributação pertinente.<sup>170</sup>

Inegável, portanto, a arbitrariedade da pena imposta pela vedação à dedutibilidade de despesas ilícitas, quer por não guardar proporção com a gravidade da conduta punida (mas sim com o valor da operação econômica), quer por destinar-se, no caso de crimes envolvendo a transferência ilícita de valores entre dois agentes (e.g. corrupção), apenas quem efetuou o pagamento, livrando quem o recebeu.

Note-se, ademais, que o caráter assistemático da referida pena não se limita aos dois traços de arbitrariedade apontados. A vedação à dedutibilidade de despesas ilícitas, além do quanto afirmado, pode constituir, a depender do caso concreto, afronta à lógica do processo penal, quando for o caso. Afinal, embora o réu penal goze de um conjunto de garantias contra a pretensão punitiva estatal que não se aplicam ao litígio fiscal, o contribuinte é, nesse caso, julgado e apenado pela proibição de dedução

170. Cf. Douglas A. Kahn, e Howard Bromberg, ob. cit., p. 221.

em virtude do crime que cometera sem fazer jus àquelas mesmas proteções facultadas.<sup>171</sup>

Por exemplo, há conteúdos distintos a depender de se tratar de defesa no processo penal ou no processo civil: enquanto a não apresentação de defesa, no processo civil, implica revelia e a consequente presunção de veracidade dos fatos alegados pelo autor (art. 344, *caput*, do Código de Processo Civil – CPC), o não oferecimento de defesa, no processo penal, levará a que se nomeie defensor especial para fazê-lo (art. 396-A, § 2º do Código de Processo Penal – CPP). Ao se aplicar sanção de natureza fiscal a ilícito *penal* por meio de processo *não penal*, como o seria na referida proibição de dedução de despesas ilícitas, o contribuinte apenado não disporá dessa norma protetiva. Ademais, a garantia da identidade física do juiz, que impõe, no procedimento penal, seja o juiz prolator da sentença o mesmo que presidiu à instrução (art. 399, § 2º do CPP), dela estará privado o contribuinte, visto que tal garantia não vigora mais na legislação processual civil com o advento do CPC/15, que suprimiu o artigo que a consagrava (art. 132 do CPC/73).

Em suma, a tributação não serve como instrumento sancionatório porque ela não é desenhada para tanto. Cogitar vedação à dedutibilidade de despesa operacional implica sanção ao ato ilícito sem guardar proporcionalidade, pois não se tem como enfoque a gravidade do crime, mas o valor da operação econômica. Ao mesmo tempo, é arbitrária, pois só olha um lado da infração. Ademais, garantias processuais penais não são devidamente asseguradas para resguardar a dosagem da sanção a ser aplicada.

Diante de nossa conclusão pelo desacerto de se vedar a dedução de despesas ilícitas, por constituir emprego de tributo como sanção por ato ilícito, além de ser desproporcional, resta enfrentar o fato de que o Brasil assinou Convenções Internacionais obrigando-se a tal proibição.

### 3.8 *Problemas decorrentes das obrigações previstas em Convenções Internacionais*

Como se viu no tópico 2.4.1, não há dúvida de que as Convenções Internacionais criaram para o Brasil a obrigação de vedar a dedutibilidade de despesas de suborno.

No entanto, do ponto de vista da legislação pátria, tais despesas com suborno escapam à definição de “renda”, haja vista que não representam

171. Idem, p. 222.

o produto de atividade econômica, muito menos com um produto disponível.

Como cogitar que o Imposto de Renda seja a medida para cumprir tal obrigação iria de encontro ao disposto pelo CTN, é forçoso constatar que a ratificação de tais Convenções criou para o Brasil situação paradoxal: de que forma oferecer à tributação pelo Imposto de Renda montante que não é renda disponível? Como é possível transformar despesa operacional em renda líquida? Não há outra conclusão, senão de que se assumiu compromisso que não pode ser cumprido pelo Imposto de Renda, tal qual delineado, hoje, pelo CTN.

Nesse sentido, é curioso notar que tais Convenções operam de maneira inversa aos acordos para evitar a dupla-tributação ("ADTs"). Enquanto estes não criam obrigação tributária, mas limitam a jurisdição para tributar a renda até certo limite, aquelas exigem a incidência sobre algo que aqui não se tributa. E mais: não se tributa porque inexistente competência para tanto. Ou seja, diferente do que no caso dos ADTs em que se tributa até certo limite, sempre aquém ao conceito de renda, naquelas Convenções exige-se que se tribute além da renda.

Ademais, a alegação de que tais Convenções criariam obrigação tributária, estendendo a competência tributária, não prosperaria. Tais Convenções não têm efeito direto. O que existe é um compromisso assumido pelo País no sentido de mudar sua legislação, criando a ineditabilidade.

Ocorre que, como vimos, não se sustenta, diante do art. 43 do CTN, a tributação de renda indisponível. Um gasto necessário não constitui renda.

Um caminho para satisfazer o compromisso assumido pelo País seria interpretar o compromisso internacional não no sentido de se criar uma ineditabilidade do Imposto de Renda, mas sim criar-se outro imposto, cujo efeito fosse equivalente àquela ineditabilidade. Ocorre que um tal imposto seria imediatamente taxado de inconstitucional, por contrariar o próprio conceito de tributo (art. 3º do CTN). Afinal, qual seria sua hipótese tributária, senão o próprio cometimento de um ilícito (o suborno)? Se o tributo não pode ser sanção de ato ilícito, essa solução seria imediatamente descartada.

Voltando ao próprio IRPJ, apenas duas alternativas se abrem ao País: (i) denunciar as Convenções, dada sua incompatibilidade com o sistema tributário nacional; ou (ii) alterar o próprio art. 43 do CTN, excepcionando o princípio da renda líquida no caso de valores que constituam suborno ou promovam comportamentos corruptos. Nesse

sentido, a alteração do CTN se daria de modo a excepcionar o requisito da disponibilidade da renda em tais situações.

#### 4. Conclusão

Em artigo sobre multas administrativas e Imposto de Renda, Brandão Machado inicia enfatizando as constantes transformações que o Direito Tributário sofre para acompanhar "[o] dinamismo dos negócios e as contínuas mutações da vida econômica". Dada "[a] constatação desse fato", haveria justificativa para que "um mesmo tema" fosse "examinado por mais de uma vez". Assim, "a cada exame", encontrar-se-ia "motivo para conhecer a evolução do direito". Com esse intuito, o referido autor escreveu<sup>172</sup> artigo sobre tema que se escrevera anteriormente.<sup>173</sup>

Pois bem. Este artigo não consistiu em reanálise de tema já investigado pelos autores. Mas teve como escopo reexaminar os entendimentos vigentes que defendem a ineditabilidade de despesas com atividades ilícitas.

Acreditamos ter demonstrado as seguintes afirmações:

1. Renda disponível é renda líquida: o art. 43 do CTN, ao exigir a aquisição de disponibilidade, assegurou que o imposto não atingisse a parcela do rendimento que não estivesse disponível para o pagamento do imposto, porque comprometida com a própria obtenção do rendimento (capacidade contributiva líquida).

2. A abstração da validade jurídica prevista no art. 118, I, do CTN, não pode ser aplicada de maneira unidirecional. O *non olet* exige que se mire a manifestação de capacidade contributiva, independentemente dos negócios que a provoquem.

3. O argumento da unidade do Ordenamento não se aplica para despesas operacionais, mas pode ser invocado em caso de benefícios fiscais. Apenas nesta última hipótese, identificar-se-á valor protegido pela norma tributária que não pode ser contrariado pelo comportamento do contribuinte. No caso de despesas operacionais, seu valor é a justa distribuição da carga fiscal, segundo a capacidade contributiva, o que não é afetado pela licitude do comportamento do contribuinte.

172. Brandão Machado, "Multas administrativas e Imposto de Renda", São Paulo, *Direito Tributário Atual*, vol. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, pp. 2.745-2.779.

173. Hugo de Brito Machado, "Ineditabilidade das multas e o conceito de tributo", *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, n. 192, 1ª quinzena de jan./1992, pp. 89-110.

4. O critério da natureza da norma violada, se de ordem pública ou privada, não observa o disposto no art. 118, I, do CTN; é inconsistente; e apresenta fundamento incoerente.

5. Sob a perspectiva da atividade empresarial, a licitude dos riscos é irrelevante. Despesas ilícitas podem fazer parte do dia-a-dia do empresário.

6. A vedação à dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas, porque não inspirada no princípio da renda líquida, constitui sanção de ato ilícito, desproporcional à gravidade da violação e arbitrária.

Está na hora de deixarmos de lado o preconceito fundado em carga axiológica<sup>174</sup> para fixarmos que tributo não é instrumento sancionatório de ilícito. E isso inclui a vedação à dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas.

174. Cf. Hugo de Brito Machado, Dedutibilidade das multas e o conceito de renda. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, n. 192, 1ª quinzena de fev./1992, p. 54; e Hugo de Brito Machado, "A supremacia constitucional e o Imposto de Renda", in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 56.

**PARTE IV**  
**REFLEXOS DO ILÍCITO**  
**NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO**  
**DE CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA**  
**DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

*9 – Obrigações acessórias e persecução criminal:  
limites da utilização de informações fiscais no Processo Penal*  
PEDRO AUGUSTIN ADAMY

*10 – A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita,  
inclusive com repercussão na esfera penal-tributária*  
DOUGLAS FISCHER

*11 – O ilícito-típico de sonegação: incompreensões  
sobre o ilícito penal em âmbito tributário*  
FABIO ROBERTO D'AVILA  
MARION BACH

*12 – Interseções do processo penal com o processo fiscal:  
circularidade, representação penal para fins fiscais,  
compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens,  
Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais*  
LEANDRO PAULSEN

*13 – Crime Tributário e lei penal no tempo*  
LUCIANO FELDENS