

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Pietra Altruda

Dedutibilidade de multas de natureza não tributária no Imposto de Renda de Pessoa
Jurídica – uma análise crítica da perspectiva do CARF

SÃO PAULO

2024

Pietra Altruda

**Dedutibilidade de multas de natureza não tributária no Imposto de Renda de Pessoa
Jurídica – uma análise crítica da perspectiva do CARF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
como parte dos requisitos para a obtenção do título
de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Alberto Gonçalves
Galvão

SÃO PAULO

2024

AGRADECIMENTOS

Esse trabalho conclui um ciclo muito importante na minha vida – o final da minha graduação em Direito na PUC-SP.

Nesse sentido, agradeço, em primeiro lugar, à minha família, em especial, aos meus pais, Adilson e Elizabeth, por todo o incentivo e suporte durante esses cinco anos, e à minha irmã, Stephany, por ter me apoiado em todos os momentos que percorreram a minha trajetória na faculdade, mesmo que a milhas de distância.

Agradeço ainda a todos os meus professores, os quais foram responsáveis pela minha formação acadêmica e que me fizeram entender que ainda ao final do ensino médio escolhi o curso certo, juntamente ao meu professor orientador, Flávio Galvão, pela disposição em me auxiliar desde o início da pesquisa.

Agradeço também as pessoas que cruzaram o meu caminho no Direito Tributário, no espaço acadêmico e, principalmente, no espaço profissional, as quais me ensinaram e me instigaram a estudar cada vez mais.

Por último, mas nem de longe menos importante, agradeço às grandes amizades que construí na faculdade, principalmente às minhas amigas da MA1, as quais fizeram da PUC-SP, seja na modalidade híbrida, seja na presencial, um ambiente muito mais acolhedor e querido por mim.

Sei que esse é só o começo de muito mais que há por vir, mas já transbordo gratidão por todas as pessoas que tive a felicidade de conhecer nesses anos que passaram tão rápido. De fato, a vida é a arte do encontro.

"Pensar não é unificar, tornar familiar a aparência sob a fisionomia de um grande princípio. Pensar é reaprender a ver, dirigir a consciência, fazer de cada imagem um lugar privilegiado."

Albert Camus
O Mito de Sísifo

RESUMO

O trabalho tem como tema a dedutibilidade de multas não tributárias no Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). O objetivo principal é analisar a fundamentação adotada pelos julgadores responsáveis por decidir sobre a dedutibilidade ou indedutibilidade dessas despesas. A pesquisa concentra-se em verificar se a natureza da infração e o grau de reprovabilidade da conduta influenciam nas decisões administrativas. A principal metodologia adotada foi a empírica, com análise de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), abrangendo o período de 2018 a 2024. Foram coletadas oito decisões relevantes, e a partir dessas, foram identificados os principais padrões argumentativos utilizados. Os resultados indicam que, em geral, a natureza sancionatória associada a tais dispêndios é entendida como barreira à dedutibilidade, baseado no entendimento de que essas despesas não seriam necessárias nem usuais à atividade empresarial. As conclusões sugerem que, embora predominem decisões que afastam a dedutibilidade, há divergências recentes de posicionamento, que mais se aproximam ao defendido pela doutrina tributária, no que tange a aplicação dos princípios da renda líquida e da contributividade.

Palavras-chave: dedutibilidade; IRPJ; multas administrativas; acordos substitutivos.

ABSTRACT

ALTRUDA, Pietra. **Dedutibilidade de multas administrativas e acordos substitutivos do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica**

The study examines the deductibility of non-tax fines in Corporate Income Tax (IRPJ), focusing on how adjudicators assess these expenses. The primary objective is to analyze the severity of the conduct impact administrative decisions. Using an empirical methodology, the research evaluates rulings from the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) from 2018 to 2024, collecting eight relevant decisions. Key argumentative patterns were identified, revealing that, in general, the punitive nature associated with such expenditures is seen as a barrier to deductibility. This stems from the belief that such expenses are neither necessary nor customary for business operations. The findings indicate a prevailing trend against deductibility, yet recent shifts show some alignment with tax law scholarship regarding principles of net income and contributory capacity, suggesting a more nuanced understanding in some recent rulings.

Keywords: deductibility; IRPJ; administrative fines; substitute agreements.

LISTA DE ABREVIATURAS

ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações
ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica
ANP – Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
BACEN – Banco Central do Brasil
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COSIT – Coordenação-Geral de Tributação
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN – Código Tributário Nacional
IMA – Instituto do Meio Ambiente
IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PN – Parecer Normativo
PREVIC – Superintendência Nacional de Previdência Complementar
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
SEMAD – Secretaria Estadual de Meio Ambiente de Minas Gerais
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TAC – Termo de Ajustamento de Conduta
TFR – Tribunal Federal de Recursos
TRF – Tribunal Regional Federal
TTAC – Termo de Transação e Ajustamento de Conduta

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A ÓTICA DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	10
2.1.	Dedutibilidade de despesas no imposto de renda da pessoa jurídica.....	13
3.	DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO DE NORMAS.....	16
3.1.	Dedutibilidade de multas fiscais – decorrentes de infração de ordem tributária.....	17
3.2.	Dedutibilidade de multas não fiscais - decorrentes de infração de ordem não tributária	18
3.2.1.	Acórdão 1402-003.118 (CARF) – Caso “Energética de Pernambuco (2011-2013)”	19
3.2.2.	Acórdão 9101-003.875 (CARF) – Caso “Santander”.....	22
3.2.3.	Acórdão 1201-003.588 e 9101-006.864 (CARF) – Caso “Energética de Pernambuco (2014-2016)”	25
3.2.4.	Acórdão 9101-006.652 (CARF) – Caso “AGROVALE”	29
3.3.	Dedutibilidade de despesas incorridas com acordos substitutivos	32
3.3.1.	Acórdão 1201-002.665 (CARF) – Caso “Banrisul”	32
3.3.2.	Acórdão 1402-006.778 (CARF) – Caso “Samarco”.....	33
3.3.3.	Acórdão 1004-000.137 (CARF) – Caso “J&F”	36
3.4.	Análise crítica dos argumentos utilizados nas decisões coletadas.....	38
4.	CONCLUSÃO	42
	REFERÊNCIAS	45

1. INTRODUÇÃO

No que diz respeito à tributação do imposto de renda, é de amplo conhecimento a aplicação do princípio do *pecunia no olet*, uma vez positivado no art. 118, I, do Código Tributário Nacional (CTN)¹. Tal princípio aponta a irrelevância da análise da licitude do negócio jurídico que gerou o acréscimo patrimonial, a fim de incidir, por exemplo, o fato gerador do imposto de renda e, portanto, ser devido tal tributo ao Fisco.

Todavia, não é unânime o entendimento quanto ao outro “lado da moeda”, isto é, quanto à dedutibilidade de despesas decorrentes desses ilícitos², eventualmente praticados pelos contribuintes.

O estudo da tributação do ilícito não é recente. Alfredo Augusto Becker (1963), previamente à Emenda Constitucional n. 18/1965 e ao próprio CTN, já defendia que os argumentos contrários à tributação dos atos ilícitos não subsistiam quando analisados à luz do “plano jurídico”, já que, em sua maioria, seriam fundamentos pré-jurídicos de natureza ética ou econômica. Resta, portanto, que a comunidade jurídica indague se essa crítica doutrinária dialoga com a análise dos julgados referentes também ao “outro lado da moeda” que discutem o tema, frente à legislação pátria atual.

O tema da “tributação do ilícito” é amplo e abarca, desde ilícitos tributários até o despesamento de propinas. A presente pesquisa objetiva investigar especificamente, como recorte temático de tal discussão, o despesamento de dispêndios consequentes ao descumprimento de normas legais ou regulamentadoras, os quais decorreram da aplicação de multas de natureza não tributária. Nesse sentido, foram abrangidas as multas decorrentes de sanções administrativas e multas compensatórias advindas de acordos substitutivos. O trabalho propõe-se a responder, portanto, o seguinte questionamento: qual é a fundamentação adotada pelos julgadores responsáveis por entender pela dedutibilidade/indedutibilidade das despesas decorrentes de multa de natureza não tributária do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)?

¹ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

² A monografia parte da premissa de não existir uma distinção relevante entre o descumprimento à lei em sentido formal e o descumprimento ao ato normativo que estipule sanção hábil de desclassificar a segunda conduta como ilícita. Cf. “o ilícito administrativo, à semelhança do ilícito penal, é lesão efetiva ou potencial de um bem jurídico, pois, de outro modo, não se compreenderia a existência de um direito penal administrativo”. Sendo assim, “a ilicitude jurídica é uma só”. (HUNGRIA, 1945. P. 26)

A monografia busca entender: (i) se a posição majoritária é a favor da dedutibilidade ou da indedutibilidade, (ii) como os julgados fundamentam seus respectivos posicionamentos, (iii) se existem critérios diferenciadores das multas administrativas que refletem na sua dedutibilidade/inDEDutibilidade e (iv) se a licitude/ilicitude da conduta é considerada na argumentação em prol da dedutibilidade/inDEDutibilidade.

A priori, estabelece-se a hipótese de que os julgadores se apoiam no grau de reprovabilidade da conduta que ensejou a despesa para interpretar os critérios de necessidade e usualidade, uma vez que tais critérios são amplos por natureza.

A metodologia adotada é predominantemente empírica, pois objetiva entender quais são os argumentos utilizados pelos membros das instâncias administrativas superiores que já julgaram o tema, incluindo, portanto, Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ainda, tendo em vista, o tempo limitado de pesquisa, o recorte analítico jurisprudencial inclui o período de 01/01/2018 até 31/05/2024.

Diante do repositório online de julgados do CARF foram feitas duas buscas: a primeira englobou os termos-chave “dedutibilidade”, alternativamente “inedutibilidade”, e “multas administrativas”, alternativamente “multa administrativa”; já a segunda englobou os termos “dedutibilidade”, alternativamente “inedutibilidade”, e “TAC”, alternativamente “acordo de leniência”, ambas restritas ao lapso temporal já mencionado. Foram encontradas 8 decisões relativas ao tema, após realização de seleção manual³. Sob um propósito didático, tais decisões foram divididas em *casos*, apelidados com o nome da empresa que na ocasião se opôs ao Fisco.

Com base em tais decisões, pretende-se analisar os principais argumentos adotados pelos julgadores, identificar critérios comuns de julgamento e propor uma análise crítica, com base nas reflexões doutrinárias previamente apresentadas nos capítulos bibliográficos introdutórios. Logo, a pesquisa estrutura-se do seguinte modo: inicialmente, serão apresentados os aspectos fundamentais do imposto de renda no Brasil, de forma a discutir o conceito de renda e o princípio da renda líquida.

³ O total inicialmente encontrado de decisões foi maior, mesmo com o comando assertivo de pesquisa. Ocorre que a maioria das decisões, apesar de referirem-se à cobrança de IRPJ e discutirem a dedutibilidade de alegadas despesas, não discutiam a dedutibilidade de multas administrativas, mas a dedutibilidade de outras alegadas despesas, tais quais perdas no recebimento de créditos e ágio.

Em seguida, aborda-se a sistemática legal de apuração do imposto de renda, sob o enfoque da dedutibilidade de despesas e a aplicabilidade de seus respectivos critérios normativos, sob a perspectiva da doutrina tributária brasileira.

Segue-se então o trabalho a sua parte principal, sendo essa a análise dos julgados encontrados que discutem a dedutibilidade de despesas decorrentes do descumprimento de normas legais ou regulamentadoras. Divide-se o capítulo em quatro partes, a primeira aborda, sob um ponto de vista teórico, as multas fiscais, já explicitamente normatizadas. A segunda e a terceira parte ocupam-se em trazer os julgados encontrados acerca das multas aplicadas em decorrência de tais descumprimentos, englobando, na segunda parte, multas decorrentes de descumprimentos normativos e, na terceira parte, multas compensatórias no contexto da assinatura de acordos substitutivos, ou seja, termos de ajustamento de conduta (TAC) e acordos de leniência. Ao final, na quarta parte, ambiciona-se expor as convergências e as divergências entre os casos, a fim de tecer uma crítica, com fundamento nos conceitos do imposto de renda previamente apresentados. Enfim, chega-se à conclusão da monografia.

O estudo desse tema é necessário, em razão das recentes decisões conflitantes proferidas, como será exposto no decorrer do trabalho, o que é nocivo à segurança jurídica. Conforme Heleno Torres (2012), a segurança jurídica consubstancia princípio-garantia cuja finalidade é assegurar expectativas de confiança legítima na produção e na aplicação de normas tributárias, mediante os seguintes vetores: *(i)* a certeza jurídica, *(ii)* a estabilidade do ordenamento; *(iii)* e a confiança no ordenamento jurídico. Leciona ainda Humberto Ávila (2011) que compõem os aspectos materiais da segurança jurídica: *(i)* cognoscibilidade, *(ii)* confiabilidade e *(iii)* calculabilidade.

Sendo assim, diante de decisões conflitantes, entender as razões de decidir dos julgados corrobora para a maior cognoscibilidade dos conceitos normativos aplicados, assim como interpretados pelos julgadores, e uma maior calculabilidade pelas empresas das consequências jurídicas de suas ações, frente ao contencioso administrativo tributário.

Além de que, apresenta-se urgente uma análise crítica das decisões que embasam o posicionamento dos julgadores quando questionados sobre o despesamento de multas decorrentes de ilícitos não tributários, do ponto de vista dos aspectos técnicos que orientam a tributação da renda no direito tributário brasileiro.

Antes da análise dos julgados, assim sendo, propõe-se a identificar os aspectos basilares do imposto de renda - os princípios que o norteiam e a base legal no qual o tributo se fundamenta, assim como exposto a seguir.

2. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A ÓTICA DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Inicialmente, deve-se contextualizar o tratamento jurídico conferido ao imposto de renda no Brasil. Em primeiro momento, atenta-se ao descrito na Constituição Federal. O art. 153, inciso III, CF⁴, atribui à União a competência de instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Observa-se, porém, que o conceito de *renda* não é pacífico.

O conceito de renda é amplamente debatido na doutrina tributária. Sacha Calmon (2010) compara o entendimento de renda do Brasil com o dos Estados Unidos. Em tal jurisdição externa, a renda (*gross income*) seria toda receita proveniente de qualquer fonte. A Suprema Corte Americana, portanto, orientada pelo *common law*, declarou que a renda poderia ser definida como o ganho efetivo de capital ou do trabalho, reservando-se, porém, ao direito de, caso a caso, restringir o conceito de renda. Porém, dado o exemplo de que, quando deparada com as indenizações causadoras do dano, a Corte já se pronunciou pragmaticamente outrora ao dizer que o fato de os pagamentos serem provenientes de condenações judiciais por práticas ilícitas ou apenas lesivas não excluiria tais montantes do conceito de renda tributável.

Paulo de Barros Carvalho (2015), de forma sintética, apresenta as três correntes doutrinárias predominantes que encontraram uma definição para *renda*: a *teoria da fonte*, a *teoria do acréscimo patrimonial* e a *teoria legalista*.

Conforme a *teoria da fonte*, *renda* seria o fruto periódico de uma fonte estável, suscetível de preservar sua reprodução periódica. Tal teoria associa-se com a imagem de uma árvore, sendo a própria árvore o capital e o fruto sendo a *renda*. Sendo que ela só existiria quando o fruto se destacasse da árvore, por intermédio de sua realização.

⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
III - renda e proventos de qualquer natureza;

Diante da *teoria do acréscimo patrimonial*, a *renda* existiria a partir da comparação da situação patrimonial entre dois marcos temporais diferentes. Seria, portanto, todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, que importasse um incremento líquido de patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

A *teoria legalista*, por sua vez, consideraria renda um conceito normativo, a ser estipulado pela lei, ou seja, renda seria somente, e tão somente, o que a lei estabelecesse que fosse.

Schoueri (2013) reconhece as falhas das teorias para tributar toda e qualquer renda e desmistifica a alegação, sustentada por Horácio A. García Belsunce (1967 *apud* Schoueri, 2013), de que Rubens Gomes de Sousa, o autor do projeto do Código Tributário Nacional, seria partidário da teoria legalista, Schoueri (2013) defende que o tradicional doutrinador não defendia que renda seria aquilo a lei definisse, mas sim que existiria um fato gerador próprio do imposto de renda e que ele consistiria na:

disponibilidade econômica de uma importância de dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e compreendida na definição legal da incidência dos impostos cedulares ou do imposto complementar progressivo, em se tratando de pessoas físicas, ou na definição legal de lucro tributável, em se tratando de pessoas jurídicas. (2013, p. 346)

Logo, Rubens Gomes de Souza defendia que renda seria, dentro do conceito econômico, o fenômeno jurídico descrito pelo legislador.

Entende-se, portanto, que o conceito de renda não é unívoco. Diante do ordenamento jurídico brasileiro, alguns autores extraem um conceito constitucional de renda⁵, nem que sejam conteúdos semânticos mínimos⁶, outros confirmam sua indeterminação.

⁵ “A intenção dos redatores do CTN parece ter sido ampliar o conceito constitucional de ‘renda e proventos de qualquer natureza! Para nele incluir as transferências de capital. A nosso ver, o CTN não define o conceito constitucional, mas conceito diferente – de ‘acréscimo de poder econômico’. A constitucionalidade dessa definição ainda não foi submetida a qualquer teste.” Cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 110.; “(...) no que se refere à regra matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não há campo de liberdade para o legislador federal em vista do sistema rígido de atribuições de competências”. Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 77.

⁶ “(...) há na Constituição Federal conteúdos semânticos mínimos (noções genéricas) quer de renda, quer de proventos de qualquer natureza, a serem obrigatoriamente levados em conta na criação *in abstracto* do imposto em tela.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2. ed.. São Paulo: Malheiros, 2006, p.35.

Victor Borges Polizelli (2012), frente ao CTN e CF, traz interessante posicionamento sobre o assunto. Argumenta que “os conceitos de renda-produto e renda acréscimo tal como retratados no CTN agregam-se ao conceito constitucional de renda e lhe atribuem um grau maior de determinação” (2012, p. 355).

Observa, portanto, que o Código Tributário Nacional trouxe uma definição legal para o conceito de renda. Não optou restritamente pela teoria da renda-produto e nem pela teoria da renda-acréscimo. O legislador foi mais abrangente e abarcou ambas as teorias, como é possível inferir pela leitura do artigo a seguir:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Como dispõe, o art. 43 do CTN, o imposto de renda, de competência da União, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. A fim de definir o conceito de “renda”, o legislador só afirma que tal conceito consistiria no “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”.

Sob a premissa de que balizas constitucionais ajudariam a interpretar o conceito de renda, Carrazza (2006) afirma que se deve interpretar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, em consonância com outros princípios constitucionais, tais quais o da generalidade, universalidade, progressividade, situações de não incidência e imunidades tributárias, e, principalmente, o princípio da não capacidade tributária. Polizzelli (2012) entende que, juntamente aos princípios da universalidade, generalidade e praticabilidade, seriam estruturais ao imposto sobre a renda, os princípios da monetarização, apuração periódica e renda líquida.

Nesse sentido, Carrazza entende ser o lucro “o mais exato índice da capacidade contributiva da empresa” (2006, p. 100). O princípio da capacidade contributiva, portanto, fornece substrato ao princípio da renda líquida. Ricardo Mariz de Oliveira (1998) defende que o princípio da renda líquida está implícito no próprio fato gerador do imposto de renda definido no artigo 43 do CTN, uma vez que a definição de acréscimo patrimonial pressupõe a verificação da existência de novas

entradas no patrimônio do contribuinte, assim como a exclusão dos custos e das despesas necessárias à produção da renda.

Ademais, Mariz (1998) também argumenta que o princípio da renda líquida teria substrato no princípio da universalidade, já que tal conceito significaria a consideração em cada fato gerador e na respectiva base de cálculo, da universalidade de fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio do contribuinte durante o período de apuração da obrigação tributária, sobre cuja totalidade deveriam ser aplicadas as alíquotas progressivas sem distinção de espécies de rendas ou proventos.

O princípio da renda líquida, bem como acentua Victor Polizelli (2012), demanda a mensuração do acréscimo e decréscimo do patrimônio do contribuinte, sob o objetivo de que o imposto de renda alcance apenas os rendimentos líquidos auferidos em determinado período de apuração. Ressalta-se que Schoueri e Galdino (2018) entendem ser o princípio da renda líquida uma verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar regras da base de cálculo do Imposto de Renda, principalmente no que se refere às hipóteses de indedutibilidade. Disserta que como o legislador não poderia cogitar incidência do tributo sobre algo não proveniente do capital, do trabalho, ou que não configurasse acréscimo patrimonial, não haveria como afastar a dedutibilidade de despesas.

2.1. Dedutibilidade de despesas no imposto de renda da pessoa jurídica

Sendo assim, deve-se analisar o que seria, de fato esse acréscimo patrimonial líquido passível de tributação, associado ao princípio da renda líquida. Rememora-se que a base de cálculo do imposto de renda é o aumento do valor econômico, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social.

De acordo com o art. 44 do CTN⁷ possível que o IRPJ seja apurado com base no lucro real, no lucro arbitrado ou no lucro presumido. Todavia, o sistema padrão de apuração do imposto de renda é o por intermédio do lucro real, o qual se dá por meio do balanço social e da conta de lucros e perdas de determinada sociedade. Apesar dessa forma ter como base de cálculo o lucro “real”. Deve-se lembrar da lição do Schoueri (2010) quanto à inexistência de um “verdadeiro” lucro, ainda

⁷ Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

que apurado por meio dessa sistemática, pois mesmo esta apresenta uma série de presunções e aproximações, que visam à praticabilidade e à manutenção financeira do Estado.

Entretanto, quando a comprovação contábil for insuficiente, o Fisco pode arbitrar o lucro em razão do ativo imobilizado, conforme o sistema do lucro arbitrado. Ainda, em determinadas situações a própria lei, pela natureza do negócio aconselha, por simplificação, a adoção do sistema do lucro presumido.

Em proveito do recorte temático da presente monografia, deve-se aprofundar o entendimento acerca da apuração do IRPJ pelos sistema-padrão, isto é, pelo lucro real. Neste caso, a base de cálculo utilizada é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei (art. 258, RIR/2018⁸). O lucro líquido é composto pela soma do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial (art. 259, RIR/2018⁹). Classifica-se como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (art. 289, RIR/2018¹⁰).

Ou seja, a sistemática legal de apuração consiste em partir do lucro líquido apurado contabilmente e promover adições e exclusões determinadas na lei. Como efeito, todas as despesas existentes e contabilizadas, e que tenham contribuído para a empresa e seus resultados, são dedutíveis automaticamente, uma vez deduzidas do lucro líquido contábil, motivo pelo qual a dedução fiscal independe de expressa autorização; por essa razão é que as normas de indedutibilidade preveem a adição das despesas, que já afetaram o lucro líquido contábil. Logo, conclui-se que as despesas operacionais não incluem o lucro real e, assim, não formam a base de cálculo do IRPJ.

⁸ Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

⁹ Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial.

¹⁰ Art. 289. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

Schoueri e Galdino (2018) explicam que a dedutibilidade de despesas operacionais é prevista de duas formas na legislação brasileira. Existe tanto uma regra genérica que estabelece critérios de identificação de despesas operacionais quanto um tratamento casuístico em dispositivos esparsos pela legislação. Acentuam que alguns critérios são posições do legislador quando deparado com análises difíceis acerca da renda disponível, outros já não se embasam no princípio da renda líquida, caracterizando benefícios fiscais.

A regra geral é o art. 47 da Lei 4.506/64, repetida no art. 311 do RIR/2018. *Verbis*:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º) .

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem. (...)

Observa-se do artigo que somente as despesas *necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora* são dedutíveis. Como explicam André Mendes Moreira e Pedro Henrique Neves Antunes (2022 *apud* Oliveira; Zilveti; Mosquera; Puretz, 2023), a noção de “despesas necessárias” foi importado das ciências contábeis - são aquelas despesas que tem relação com a atividade empresarial. Sob o mesmo viés, Ricardo Mariz (2022 *apud* Oliveira; Zilveti; Mosquera; Puretz, 2023) afirma que o §1º do art. 47 da Lei n. 4.506/1964 confirma que somente não seriam dedutíveis as despesas não exigidas pela atividade empresarial, sendo que o art. 47 é uma norma verdadeiramente explicitadora de renda líquida.

A fim de melhor entender a hermenêutica adequada a esse artigo, Polizelli (2012) estabelece a causalidade entre a receita e a possibilidade de se auferir receitas como elemento fundamental para constatar a dedutibilidade das despesas.

Tadeu Puretz Inglesias (2022) propõe, como teste para a verificação da necessidade da despesa como critério para dedutibilidade, a realização da seguinte pergunta: “sem a realização das despesas incorridas, a empresa teria auferido a mesma receita que fora posteriormente objeto de declaração e pagamento de IRPJ”? Para o autor, a resposta positiva afastaria a possibilidade de dedução, enquanto a negativa a autorizaria.

Observa-se, portanto, que a noção de necessidade não estaria necessariamente atrelada à noção de essencialidade para à operação da empresa, mas estaria associada à contribuição para a obtenção da renda e da atividade produtora. Mariz defende:

(...) ao contrário de entendimentos pessoais e subjetivos, mutáveis de pessoa para pessoa, o conceito de “necessidade” é objetivamente determinado pela lei, e, por este mesmo critério, a despesa é não necessária quando envolva liberalidade, mas liberalidade também no sentido objetivo legal, isto é, de ato de favor, estranho aos objetivos sociais, contrários aos estatutos sociais, além dos poderes conferidos à administração da empresa. (2008, p. 701-702)

Acerca do critério da normalidade, deve-se atentar às lições de José Luiz Bulhões Pedreira (1979), o qual já alegava estar a usualidade ou a normalidade da despesa atrelada ao fato dela ser ordinária para a atividade desenvolvida pela empresa, ainda que ocorra excepcionalmente. Humberto Ávila (2015), por sua vez, traz que despesa normal é aquela que mantém relação com o *modelo de atividade operacional*.

Ainda sobre o critério da usualidade, Schoueri e Galdino (2018) fazem relevantes considerações. Entendem que o usual não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Vai além, defendem ser absurdo dizer que qualquer inovação, por seu caráter de não frequência, seria indedutível. Explicam que o requisito da normalidade, lastreado na teoria do ato anormal de gestão¹¹, visa afastar despesas desvinculadas da atividade econômica da empresa.

3. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO DE NORMAS

Diante dos conceitos tributários fundamentais apresentados acerca do imposto de renda e da dedutibilidade de despesas, resta investigar, sob uma perspectiva empírica, qual é o tratamento conferido às despesas decorrentes do descumprimento de normas legais e regulamentares.

¹¹ Sobre a teoria do ato anormal de gestão, Schoueri e Galdino dissertam: “Recorre-se aqui ao que se desenvolveu na França, em torno do ato anormal de gestão. 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 tem qualquer ligação com o interesse da empresa, ou cujo valor se revele exagerado. Entre as primeiras estaria, por exemplo liberalidades concedidas a u parente, a um amigo ou a outra sociedade com o qual o administrador tenha laços pessoais, ou, ainda, se o administrador concorda com a concessão de caução em operação estranha ao interesse social. Exemplo da última seriam os excessos de remuneração dos dirigentes.” (2018, p. 155)

O presente capítulo se divide em quatro seções. A primeira seção aborda o tratamento conferido às multas tributárias, as quais receberam definição de indedutibilidade, conforme previsão legal específica e, portanto, não ensejam maiores discussões ou controvérsias jurisprudenciais.

A segunda e a terceira seção objetivam apresentar os julgados encontrados acerca das multas aplicadas em decorrência de tais descumprimentos, englobando, na segunda parte, multas decorrentes de descumprimentos normativos e, na terceira parte, multas compensatórias no contexto da assinatura de acordos substitutivos, ou seja, termos de ajustamento de conduta (TAC) e acordos de leniência.

Enfim, frente às convergências e divergências encontradas entre os acórdãos apresentados, na quarta seção ambiciona-se estabelecer uma crítica dos argumentos utilizados pelos exímios julgadores.

3.1. Dedutibilidade de multas fiscais – decorrentes de infração de ordem tributária

Do § 1º, do art. 113 do CTN¹², extrai-se que integra à obrigação tributária principal o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Em 1965, foi editado o Regulamento do Imposto de Renda, e o art. 117, §4º¹³, passou a vedar expressamente a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto de renda os valores dispendidos a título de multas por infrações fiscais. Observa-se que antes da disposição expressa da vedação, os valores eram livremente abatidos para fins de cálculo do IRPJ.

Como ressaltam Schoueri e Galdino (2018), o referido artigo foi objeto de controle de legalidade por parte do extinto TFR, na década de 1970, sob o argumento de que havia o instrumento inovado na dedutibilidade dos valores dessa natureza, de modo a extrapolar os limites

¹² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹³ Art. 117. Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.

(..)

§ 4º Não serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa.

legais, uma vez que o art. 50 da Lei n. 4.506 de 1964¹⁴ não exibia tal vedação expressa. O TFR também acentuou a dupla punição sofrida pelo contribuinte, que além de ser onerado pela multa aplicada, teria a dedutibilidade afastada pela mesma infração. Argumentavam que tal dupla oneração não promovia o pagamento do Imposto sobre a Renda, mas, sim, ônus sobre a perda de patrimônio.

Posteriormente, entrou em vigor o Decreto-lei n. 1598 de 1977¹⁵, o qual vedou, por meio do seu artigo 16, §4¹⁶, expressamente a possibilidade das multas por infrações fiscais serem dedutíveis como custos ou despesas operacionais, ressalvadas as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência do pagamento de tributo. Sendo assim, o extinto TFR editou a Súmula 101, em favor da indedutibilidade das multas fiscais, e o Parecer Normativo 61/1979, enfatizando que a indedutibilidade de multas fiscais seria a regra e as exceções seriam a dedutibilidade das multas fiscais de natureza compensatória e multas por infrações de que não resultasse falta ou insuficiência de pagamento de tributos.

Observa-se, portanto, que o legislador vedou expressamente a dedutibilidade de parcela das multas fiscais. Mesmo que tal vedação possa ser considerada contrária à ideia de renda líquida, ela integra a legislação tributária e, por tal motivo, é imperativa.

3.2. Dedutibilidade de multas não fiscais - decorrentes de infração de ordem não tributária

¹⁴ Art. 50. Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.

§ 1º Não será dedutível o Imposto de Renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência.

§ 2º As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos.

§ 3º Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões, poderão ser considerados, a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens ou direitos.

¹⁵ Apesar de tal previsão normativa ter sido extinta pela Lei n. 8.541 de 1992, ela continua em vigor no ordenamento jurídico, uma vez que foi reintroduzida pelo art. 45, p. 5 da Lei n. 8.981 de 1995.

¹⁶ Art. 16. Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

(...)

§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.

Entendido o tratamento tributário conferido às multas fiscais, o presente trabalho passa a analisar a jurisprudência administrativa colecionada sobre o tratamento tributário adequado às multas não fiscais.

Dos resultados inicialmente obtidos, após seleção manual, restaram 8 decisões. A presente pesquisa dividiu em subtópicos tais acórdãos, juntando dois relativos ao mesmo processo, para a melhor compreensão das razões de decidir dos julgadores responsáveis, a fim de melhor relacioná-los e contrapô-los adiante.

3.2.1. Acórdão 1402-003.118 (CARF) – Caso “Energética de Pernambuco (2011-2013)”

A decisão¹⁷ do CARF no bojo do processo nº 10480.730316/2016-01 envolve a Companhia Energética de Pernambuco e a Fazenda Nacional. Trata-se de glosas de amortização de ágios, despesas com multas regulatórias e a imposição de multas isoladas por falta de pagamento de

¹⁷ AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE PERÍODO POSTERIOR. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência, sendo que essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos; a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado ou do fato gerador, conforme o caso. IRPJ/CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Tratando-se de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL em períodos de apuração anteriores, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento, no que for pertinente, em razão da relação de causa e efeito, bem como dos mesmos elementos probantes.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço.

IRPJ E CSLL. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO. GLOSAS E ADIÇÕES.

Aplicam-se à CSLL, via de regra, as mesmas normas de glosas e adições aplicáveis ao IRPJ, inclusive quanto as despesas amortização de ágio.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

(CARF; 1402-003.118; Relator: Marco Rogerio Borges; Órgão Julgador: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 15/05/2018)

estimativas de IRPJ e CSLL referentes aos anos de 2011, 2012 e 2013. O recurso voluntário interposto pela Companhia Energética de Pernambuco foi negado por maioria de votos, com algumas divergências entre os conselheiros. Tais divergências foram atinentes aos outros pontos do mérito, já que por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa das multas administrativas.

A Recorrente alegou que seriam dedutíveis tais multas administrativas em razão de serem pagamentos de indenização aos seus consumidores por eventuais descumprimentos de metas de fornecimento de energia elétrica ocorridos naqueles anos.

Demonstrou que, ao descumprir metas de distribuição de energia elétrica, há dois procedimentos: compensação ao consumidor e aplicação de multa pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). Os Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST) estabelecem que as concessionárias devem checar permanentemente os indicadores de continuidade e de tensão em regime permanente e, havendo algum descumprimento de meta, devem efetuar, por sua conta e risco, os cálculos das compensações, para, assim, compensar os consumidores diretamente, sem intervenção da ANEEL. Caso as compensações não sejam efetuadas corretamente, a ANEEL pode aplicar multas. No caso objeto do acórdão, as despesas registradas foram as de compensação aos consumidores, não as multas impostas pela ANEEL.

Explicou ainda que tais oscilações são próprias da estrutura de fornecimento de energia elétrica e no evento de tais descumprimentos das metas de qualidade, as concessionárias devem creditar o beneficiário da energia elétrica em sua própria conta de luz. Defende, portanto, que tais compensações não deveriam ser confundidas com penalidades aplicadas pela ANEEL.

Anteriormente, a DRJ havia rejeitado totalmente a impugnação apresentada pela recorrente. Na ementa, em relação à glosa das despesas com o pagamento de "multas regulatórias", entendeu que descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não caracteriza uma atividade essencial da empresa, portanto, não seria aceitável considerar que o pagamento dessas sanções se enquadraria no conceito de despesa necessária à atividade empresarial apenas porque a falta de pagamento poderia comprometer a continuidade do serviço.

O Relator expõe que serviu como base para a autuação e sua respectiva manutenção o acórdão n. 1302-001.486¹⁸ do CARF, o qual interpretou o art. 47 da Lei 4.506/64 de forma a entender que o descumprimento das normas do setor elétrico não seria inerente à atividade empresarial, logo, o pagamento das multas não poderia ser considerado uma despesa necessária. Essas multas não seriam despesas habituais, pois não se deveria admitir a má prestação do serviço como prática recorrente. Além de que, autorizar a dedução das multas seria um “benefício” e transferiria os custos da má conduta da empresa para a sociedade, o que é juridicamente inadequado, uma vez que a pena não pode passar da pessoa do infrator. Permitir essa dedução beneficiaria a empresa por sua própria falha, violando o princípio que veda o benefício a própria torpeza.

No âmbito do recurso voluntário, o CARF concluiu que o fato de a recorrente aplicar esses cálculos de forma automática e denominar tais valores como compensações, sem a necessidade de um termo prévio emitido pelo órgão regulador, não altera a sua natureza punitiva, decorrente do não cumprimento da qualidade exigida na sua atuação, o que considerou determinante para o deslinde da controvérsia.

¹⁸ Ressalta ainda que o acórdão foi objeto de Recurso Especial à CSRF, e mantido nos termos do acórdão 9101-002.196, de 01/02/2016: "MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço. A dedução das multas administrativas das bases de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua desídia, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator.”

Primoroso destacar, ao analisar o acórdão n. 9101-002.196, que o entendimento não foi unânime, já que os Conselheiros Eduardo Andrade e Márcio Frizzo divergiram do resto do colegiado no ponto relativo à indedutibilidade das multas aplicadas pela Aneel. Adiciona-se que tais multas foram diretamente aplicadas pela ANEEL, diferentemente do caso em concreto relativo ao acórdão n. 1402-003.118. Ademais, é relevante observar que os dois paradigmas colecionados são: (i) o Acórdão nº 101-96.919, cujo entendimento foi de que as multas aplicadas pelo BACEN “em sua ação regulamentadora da atividade da recorrente e as multas sobre cheques devolvidos indevidamente, são consequências das atividades normais da pessoa jurídica, ou seja, tais multas resultaram de infrações ou erros cometidos pela pessoa jurídica no intuito de exercer sua atividade empresarial, portanto, não resta dúvida de que se revestem da condição de despesas operacionais”; e (ii) o Acórdão nº 108-07.128, cujo entendimento foi de que o descumprimento de metas de distribuição de energia seriam multas contratuais e ajustar-se-iam ao conceito de despesa operacional dedutível. Ainda, a autoridade lançadora se valeu da interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 61/79 sobre a indedutibilidade das multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.

Enfatiza que a sua atividade operacional deveria estar em total cumprimento com os termos do contrato e a regular prestação dos seus serviços. Além de, trazer como fundamento o acórdão 9101-002.196, que manteve o decidido no acórdão n. 1302-001.486 supracitado.

Ao final, considera inaplicável o art. 344, § 5º, do RIR/1999¹⁹, invocado pela recorrente, por se tratar de situações relacionadas a multas por infrações fiscais, o que não se aplicaria ao caso em questão.

Observa-se que o Recorrente interpôs recurso especial no CARF, mas, conforme a publicação do acórdão²⁰, tal recurso não discute a indedutibilidade das multas administrativas, haja vista o despacho de admissibilidade não ter dado seguimento a tal matéria.

3.2.2. Acórdão 9101-003.875 (CARF) – Caso “Santander”

O acórdão²¹ trata de um recurso especial, sob o respaldo dos acórdãos paradigma n. nº 1803001.784 e 9101002.196, interposto pela PGFN contra decisão que havia dado provimento

¹⁹ Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (...) § 5º Não são dedutíveis como custo 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.

²⁰ RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigmas de divergência acórdãos sem similitudes fáticas com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO.

O uso de empresa veículo, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculada ideologicamente a um propósito negocial. Porém, se nesse contexto não ocorrer a confusão patrimonial entre a real investidora e investida, porque foi utilizada uma empresa com características de empresa-veículo, com a específica finalidade de viabilizar uma artificial confusão patrimonial entre investida e a aparente investidora, o aproveitamento tributário do ágio não é válido.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

(CARF; Processo Administrativo Fiscal 9101-007.066; Relator(a): Fernando Brasil de Oliveira Pinto; Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais; Data da Decisão: 11/07/2024)

²¹ MULTAS REGULATÓRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

Descumprir as normas de natureza não tributárias, regulatórias de setor econômico específico, não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizaria a continuidade da prestação do serviço. A dedução das multas administrativas das bases de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, e em maior

parcial ao recurso voluntário do Banco Santander Brasil S/A. Interessante observar que houveram Conselheiros que julgaram pela inadmissibilidade do recurso, de forma a expor uma diferenciação entre os dois casos referente a, não obstante a ANEEL e o Banco Central do Brasil (BACEN) serem autarquias, a Light ser uma concessionária de serviço público que é contratada pelo Poder Público para a prestação de serviços ligados à distribuição de energia elétrica à população, e o Banco Santander Brasil S/A ser uma instituição financeira de atividade econômica privada, uma vez que a decisão paradigma partiu da premissa de que a Light era concessionária de serviço público para fundamentar o voto. Todavia, o Conselheiro André Mendes de Moura, Relator, desconsiderou esse argumento e afirmou que o racional da decisão se estenderia para todas as penalidades aplicadas em razão de descumprimento de normas regulamentares de determinado setor econômico.

A questão central é a dedutibilidade de multas regulatórias aplicadas pelo BACEN na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As multas foram aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à atividade empresarial do banco. As infrações incluem inadimplência em venda de ações, devolução de cheques, descumprimento de obrigações perante a Bolsa de Valores e outros erros administrativos.

A PGFN argumenta que tais multas não devem ser consideradas despesas operacionais dedutíveis, pois não são necessárias ou usuais para as operações da empresa. O recurso foi conhecido e provido pela 1ª Turma da CSRF.

O colegiado, por unanimidade, conheceu do recurso especial da PGFN e, no mérito, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luis Fabiano Alves Penteadó. A decisão foi fundamentada principalmente em dois argumentos: (i) na impossibilidade de enquadramento legal nas hipóteses de dedutibilidade e (ii) na hipótese de compartilhamento da pena.

O primeiro argumento tem base no entendimento de que a discussão sobre a natureza compensatória da multa seria desnecessária, uma vez que o art. 41 da Lei nº 8.981/95 só

extensão, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua desídia, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator.
(CARF; Acórdão 9101-003.875; Relator: Andre Mendes de Moura; Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais; Data da Decisão: 06/11/2018)

seria aplicável às multas por infrações fiscais e que o Parecer Normativo CST nº 61/1979 já indicaria, portanto, a não dedutibilidade das multas administrativas.

Além de que, não encontrando amparo em requisito de dedutibilidade específico, as multas de natureza não tributária submeter-se-iam à regra geral prevista no art. 47 da Lei 4.506, de 1964 (art. 299 RIR/99). Sob esse panorama, o voto vencedor traçou que não poderia incluir o risco da atividade empresarial o descumprimento de normas, já que o risco refere-se somente à percepção de lucro ou prejuízo.

O segundo argumento refere-se à impossibilidade de um compartilhamento da penalidade, entre o infrator que deu causa e o cidadão que não deu causa. Em outras palavras, conforme o voto relator, autorizar a dedutibilidade de multas regulatórias, que são decorrentes da falta de cuidado no cumprimento de obrigações perante o Banco Central e a Bolsa de Valores, implicaria em repassar à sociedade a penalidade imposta pelo não cumprimento de normas destinadas a garantir padrões mínimos de segurança e qualidade dos serviços ou produtos oferecidos. Assim, permitir a dedução dessas multas resultaria em um paradoxo, no qual a penalidade por condutas inadequadas da empresa seria parcialmente suportada pela sociedade, que não contribuiu para essas infrações.

3.2.3. Acórdão 1201-003.588 e 9101-006.864 (CARF) – Caso “Energética de Pernambuco (2014-2016)”

Ambos os acórdãos (1201-003.588²² e 9101-006.864²³) tratam do processo administrativo fiscal envolvendo a Companhia Energética de Pernambuco e a Fazenda Nacional, discutindo,

²² AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE PERÍODO POSTERIOR. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência, sendo que essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos; a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado ou do fato gerador, conforme o caso. IRPJ/CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Tratando-se de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL em períodos de apuração anteriores, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento, no que for pertinente, em razão da relação de causa e efeito, bem como dos mesmos elementos probantes.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço.

IRPJ E CSLL. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO. GLOSAS E ADIÇÕES.

Aplicam-se à CSLL, via de regra, as mesmas normas de glosas e adições aplicáveis ao IRPJ, inclusive quanto as despesas amortização de ágio.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

(CARF; Acórdão n. 1201-003.588; Relator: Luis Henrique Marotti Toselli; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 12/02/2020)

²³ INDENIZAÇÃO AOS CONSUMIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS OPERACIONAIS.

As indenizações devidas aos consumidores por falhas técnicas no serviço de fornecimento de energia constituem despesas operacionais das empresas de distribuição e, portanto, dedutíveis para fins do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por

dentre outros assuntos, a dedutibilidade de multas regulatórias impostas pela ANEEL nos anos-calendário de 2014 a 2016. A diferença entre eles é que o acórdão n. 1201-003.588 refere-se ao recurso voluntário proposto em 2019 e o acórdão n. 9101-006.864 refere-se aos recursos especiais do contribuinte e da procuradoria datados de 2023.

O primeiro acórdão aborda a natureza das despesas com multas regulatórias, diferenciando entre indenizações pagas aos consumidores e multas pagas à ANEEL. No que tange tais despesas, a decisão foi parcialmente favorável à recorrente, afastando a glosa das despesas com as multas pagas aos consumidores, mas mantendo a glosa das multas pagas à ANEEL. A matéria das multas regulatórias, devidas ao órgão regulador, não foi unânime, já que foram vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves; por maioria, em manter a glosa de despesas referentes as multas administrativas aplicadas pela ANEEL.

Acerca da glosa das despesas com “multas regulatórias”, evidencia-se que a autuação, na verdade, diz respeito a duas rubricas contábeis que, apesar de se referirem a “multas regulatórias”, indicam dois tipos distintos de penalidades, uma é relativa a indenizações aos consumidores de energia elétrica e a outra é relativa as multas propriamente ditas, devidas à ANEEL.

O voto vencido do Conselheiro o Luis Henrique Marotti Toselli é extenso e propõe um posicionamento com base na primazia da lei e no dever do *intérprete autêntico*, em prol da segurança jurídica, de construir a norma nos estritos termos da lei e respectiva hipótese tributária. Entende que o princípio do *pecúnia non olet* não seria aplicável para as despesas, já que o próprio

meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CSLL. NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas próprias normas que regem a exigência da referida contribuição.

(CARF; Acórdão n. 9101-006.864; Relator(a): Luiz Tadeu Matosinho Machado; Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais; Data da Decisão: 07/03/2024)

sistema jurídico, como regra geral, condiciona a dedução fiscal à operacionalidade do gasto. A definição de despesas operacionais estaria condicionada ao critério da necessidade, a qual não se caracteriza apenas em função da vinculação direta do dispêndio com o exercício de sua atividade-fim, mas também se revela a partir da pertinência da despesa com atos ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que o contribuinte ou suas atividades estejam inseridos. Apesar da margem subjetiva atrelada ao conceito, estipula uma interpretação objetiva, apta a considerar necessários os “gastos da empresa para a própria empresa”, ou seja, a necessidade levaria em conta não só a causa jurídica da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa decorrente ao gasto incorrido.

Considerou que o PRODIST, que engloba as normas regulatórias e que devem ser observadas pelas concessionárias de distribuição de Energia Elétrica, na Seção 8.1, que trata da qualidade do produto, estabelece os indicadores individuais e coletivos (DRP e DRC) que devem ser observados para os níveis de tensão em regime permanente, assim, indica ressarcimento aos consumidores, mediante compensação na fatura de energia elétrica.

Ele defende que a análise não só dessas glosas mas também das glosas referentes às multas regulatórias propriamente ditas deve ser aferida, ao contrário do que pretendeu a fiscalização, exclusivamente a partir da regra geral de dedutibilidade, afastando o artigo 57 da IN SRF n. 390/2004, em detrimento da estrita legalidade. Ressalta ainda que as despesas em debate não constituiriam atos ilícitos, seriam somente pagamentos que teriam por origem o descumprimento de normas regulatórias. Esse é um ponto fundamental para o voto, isto é, a ausência de ilicitude, aliada a não confusão entre as despesas incorridas com indenização ou multa e a conduta proibida ou combatida.

Defende que os gastos são relativos ao próprio exercício da atividade principal da contribuinte – distribuidora de energia elétrica -, possuindo ligação direta com a exploração de seu objeto social. Foi justamente o desempenho de suas atividades empresariais – que geram receitas - o fator que desencadeou essas despesas.

Critica o argumento da DRJ, no que tange, o compartilhamento do ônus com a sociedade, no sentido de que o tributo não pode ser revestido de sanção. Não sendo o pagamento dessas

indenizações e multas crime ou conduta proibida, poderia ser considerado gasto necessário, pois inerente à manutenção da própria fonte produtora.

O entendimento vencedor, porém, entendeu que somente o dispêndio devido à título de desembolso compensatório (na forma de devolução aos consumidores e não multa paga diretamente a ANEEL) por ter natureza indenizatória e não propriamente punitiva seria passível de enquadramento no conceito de “despesa operacional”. Isso, com base no §5º do art. 344 do Decreto nº 3000, de 1999 e art. 299 do RIR/99. Entende que não seriam despesas usais ou necessárias, conforme o Parecer Normativo (PN) Cosit (CST) nº 32, de 1981²⁴, mas não se estende na relação entre o Parecer e a situação fática apresentada.

Já no acórdão n. 9101-006.864, o Recurso Especial da Fazenda apresenta como paradigmas o acórdão n. 9101-002.196 e o n. 1402-003.118 – Caso “Energética de Pernambuco (2011-2013)”, a fim de apontar um caráter punitivo atinente a tais compensações por descumprimentos de metas de distribuição de energia elétrica. Caracterizada pelo CARF, todavia, somente a divergência relativa ao caso “Energética de Pernambuco (2011-2013)”.

Ao investigar se tais pagamentos seriam essenciais à operação e se poderiam ser considerados como usuais ou normais ao tipo de operação, apesar da divergência novamente encontrada pelos Conselheiros, a posição predominante foi a de que a necessidade do dispêndio não se faz presente só quando a despesa gera alguma contrapartida financeira, mas também revela-se quando a sua causa jurídica esteja vinculada, direta ou indiretamente, ao desempenho da atividade da empresa.

O pagamento de multa ou indenização por eventual violação à norma de ordem pública, além de poder sim ser comum no ramo de atividade do contribuinte, é fruto do próprio risco da sua atividade econômica, razão pela qual a despesa incorrida para reparar erros técnicos ou anomalias no exercício da atividade, é operacional ou necessária e, portanto, dedutível. Logo, negam provimento ao recurso especial da fazenda.

²⁴ 4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

O Recurso do contribuinte, por sua vez, não discute a decisão no que tange as glosas das multas regulatórias.

3.2.4. Acórdão 9101-006.652 (CARF) – Caso “AGROVALE”

O Acórdão²⁵ nº 9101-006.652 trata de recursos especiais interpostos pela PGFN e pela contribuinte Agro Indústrias do Vale do São Francisco SA (AGROVALE) em face de autuações fiscais de IRPJ e CSLL, em razão, dentre as demais glosas efetuadas, de despesas referentes a multas de natureza não tributária, expedidas pelo IMA (Instituto do Meio Ambiente). O colegiado apresentou decisões divergentes quanto à dedutibilidade das multas de natureza não tributária.

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional foi conhecido parcialmente, apenas em relação à matéria "dedutibilidade das multas de natureza não tributária", e o recurso especial da contribuinte não foi conhecido. No mérito, o recurso da Fazenda Nacional teve provimento negado. O voto vencedor, redigido pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo a dedutibilidade das multas não tributárias.

A Fazenda Nacional apontou como paradigmas os recursos nº 9101-002.196, de 2016, já mencionado anteriormente na presente monografia, e o acórdão n. 1803-001.784²⁶, de 2013.

²⁵ "RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

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

Ano-calendário: 2009

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES NÃO TRIBUTÁRIOS

É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública. O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95). Ademais, o princípio da pecunia non olet, esteio axiológico da tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro e, desse modo, aplica-se aos elementos positivos, mas também aos negativos que integram o conceito de renda, de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação.

(CARF; 9101-006.652; Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado; Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais; Data da Decisão: 12/07/2023)

²⁶ A fim de justificar o apontamento, expõe o seguinte trecho do acórdão: "MULTAS PUNITIVAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis do cálculo do lucro real as multas por transgressões a normas de natureza não tributária."

No recurso especial interposto, a Fazenda Nacional argumenta que as multas de natureza não tributária não devem ser consideradas dedutíveis, pois não são necessárias nem comuns para a atividade empresarial. Fundamenta a sua posição no Parecer Normativo CST nº 61/1979 e ressalta que em razão das multas tratarem de consequência de um ato ilegal, não podem ser classificadas como despesas operacionais. Conclui-se, portanto, que permitir a dedução de multas por infrações de natureza não tributária seria como equiparar um ato ilícito, que gera penalidade, a um ato legítimo, que cria riqueza e agrega valor.

O voto vencido do Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado julgou irrelevante para o deslinde da questão a análise do agente aplicador da multa. Para ele, as multas de natureza não tributária deveriam ser tratadas de forma equânime. Ademais, enxerga a discussão sob o prisma da necessidade de tal despesa à atividade da pessoa jurídica, de forma a entender que não seria plausível defender que o ônus financeiro decorrente da prática de ilícitos administrativos deva ser “repartido com a sociedade”. Isso, pois entende que admitir a dedução da multa e, por consequência, reduzir o pagamento do IRPJ da infratora equivaleria a dividir o custo da infração com a sociedade.

Interessante observar que a posição ganhadora em sede de Recurso Voluntário que originou o acórdão n. 1401-002.031 foi no sentido de reconhecer a dedutibilidade das multas administrativas em questão e não a indedutibilidade. No voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, relator designado, com relação ao tema da dedutibilidade de multas de natureza não tributária, ele trouxe o seu próprio posicionamento adotado no acórdão n. 401-001.793²⁷, de 15/02/2017, ocasião na qual divergiu expressamente da jurisprudência predominante do CARF, sob o intuito de defender a indedutibilidade de tais multas administrativas sob dois prismas.

O primeiro ponto abordado no referido voto foi o de que as multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos podem ser deduzidas por expressa

²⁷ Extraíu, para tanto, o seguinte excerto do acórdão:

“MULTAS APLICADAS PELO BACEN. DEDUTIBILIDADE. É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública. O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).”

previsão legal, logo não faria sentido considerar indedutíveis as multas de natureza não tributária. Nesse sentido, defende que o § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 não teria inovado em um cenário em que as multas administrativas já não eram dedutíveis, mas, sim, concebido em um contexto normativo em que as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial já deviam ser reconhecidas como despesas necessárias.²⁸

O segundo é de que a sociedade na qual todos os negócios estão inseridos é de risco. Inevitável, portanto, lidar com tais riscos e suportar suas consequências, inclusive multas aplicadas pela administração pública. Assim, o risco seria parte do negócio, e as suas consequências, incluindo as punitivas, também o seriam. Se não fosse assim, prêmios de seguro também não poderiam ser deduzidos, pois um contrato de seguro não é estritamente necessário para a realização das atividades empresariais. Acrescenta também consideração acerca do princípio da *pecunia non olet*. O voto vencedor trouxe que o princípio da *pecunia non olet* é neutro e deve ser aplicado, portanto, tanto para os elementos positivos quanto para os negativos²⁹.

²⁸ Segue trecho de referida defesa do Conselheiro: “Pois bem, se as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda, o dispositivo que expressamente impede a dedução das multas pelo não recolhimento de tributos seria totalmente redundante. Ademais, 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. E que lógica teria isso? Como justificar que a multa pelo descumprimento de uma obrigação imposta por uma entidade reguladora, como o Banco Central, não pode ser deduzida para fins de apuração do imposto sobre a renda, enquanto a própria multa pela falta da apresentação da declaração do imposto pode ser deduzida da sua base? Evidentemente, o § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 não veio inovar um cenário em que as multas administrativas já não seriam dedutíveis, mas sim um outro contexto normativo, qual seja, o de que as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho desta atividade. Aí sim faz sentido o referido dispositivo. A partir da sua veiculação, as multas tributárias pelo descumprimento de obrigações tributárias principais, ainda que normais na atividade empresarial, passam a ser consideradas indedutíveis, enquanto as multas pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias continuam a ser dedutíveis como todas as demais multas administrativas.” (CARF; Acórdão n. 1401-002.031; Relator(a): Abel Nunes de Oliveira Neto; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 15/08/2017)

²⁹ A fim de fundamentar o seu posicionamento, acerca do *pecunia non olet*, traz interessante trecho de artigo de sua autoria: “Se condutas antijurídicas ensejassem impor ou majorar uma obrigação pecuniária, estaríamos diante de outro instituto, no caso, das sanções, mais especificamente das multas, as quais estão submetidas a um regime jurídico distinto daquele previsto aos tributos, só exigíveis se for possível qualificar um fato jurídico apto a se subsumir a uma hipótese normativa que não guarde qualquer contorno típico de uma violação à ordem jurídica. É por isso que o traficante deve pagar imposto sobre a renda da sua atividade (...) pois a conduta pode ser recortada apenas com as características do acréscimo patrimonial, sem qualquer referência ao comércio de entorpecente. (...) O princípio da *pecunia non olet*, que consagra a tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação. Não pode o legislador, em violação à própria discriminação constitucional de competências, pretender selecionar, de uma conduta qualificada como ilícita por outras normas jurídicas, apenas os aspectos aptos a ampliar a quantificação da exigência. No planalto das dicções abstratas, a hipótese de incidência não pode conter qualquer traço característico de regras sancionatórias, e, na planície das imposições concretas, nenhum aspecto do fato jurídico tributário apto a qualificá-lo como tal e a

3.3. Dedutibilidade de despesas incorridas com acordos substitutivos

3.3.1. Acordão 1201-002.665 (CARF) – Caso “Banrisul”

O processo administrativo trata de glosa de despesas relativas a IRPJ e CSLL alegadamente devidas pelo Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A (Banrisul), quanto ao ano-calendário de 2014. O acordo³⁰ trata de um recurso voluntário interposto pela Banrisul e gira em torno da dedutibilidade das despesas incorridas pelo banco em cumprimento de um Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) assinado, destinadas ao custeio de déficits de planos de previdência complementar apontadas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) por meio de contribuições extraordinárias.

Por maioria de votos, vencidos os conselheiros Ailton Neves da Silva, Eva Maria Los e Ester Marques Lins de Sousa, o CARF deu provimento ao recurso voluntário do Banrisul, reconhecendo que as contribuições extraordinárias realizadas pelo banco para o custeio dos déficits dos planos de previdência eram necessárias e, portanto, dedutíveis.

Em suma, o banco sustentou que tais despesas, realizadas para viabilizar a migração de participantes entre os planos de previdência eram necessárias, já que visavam cumprir obrigações previstas em um TAC firmado com a Previc e seriam essenciais à saúde financeira do banco.

No entanto, a fiscalização considerou que as despesas excederam o limite de dedutibilidade previsto no artigo 361 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e glosou parte dos valores,

autorizar sua subsunção à hipótese pode ser afastado sob a alegação de corresponder a alguma prática proibida por outras regras do direito. (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Planejamento Tributário: Análise pela Teoria Comunicacional do Direito. In DINIZ, E. S. (Org.); RAMOS, G. (Org.); MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos (Org.). Tax compliance e injustiça fiscal. 1. ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. v. 1. p. 105-127; p. 113-114.)”

³⁰ IRPJ. CONTRIBUIÇÕES EXTRAORDINÁRIAS A PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. DESPESAS NECESSÁRIAS.

As despesas incorridas pelo patrocinador a título de "contribuições extraordinárias" destinadas ao custeio de déficits de planos de previdência complementar, ocorridas nos termos de TAC (Termo de Ajustamento de Conduta) homologado pela PREVIC, são necessárias e, portanto, dedutíveis, não estando sujeitas ao limite previsto no artigo 361 do RIR/99.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa, realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de IRPJ aplica-se à CSLL.

(CARF; Acordão n. 1201-002.665; Relator: Luis Henrique Marotti Toselli; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 21/11/2018)

argumentando que as despesas com incentivos financeiros concedidos aos participantes para migração entre os planos não eram despesas operacionais necessárias.

A Recorrente alegou que tais despesas foram indispensáveis para o equilíbrio econômico-financeiro dos planos de previdência e que, sem a migração, o banco enfrentaria déficits ainda maiores, o que impactaria negativamente seu balanço patrimonial. Além disso, sustentou que a limitação legal aplicada pela fiscalização não era pertinente, já que as despesas não se enquadravam como contribuições usuais de previdência complementar, mas sim extraordinárias.

O relator entende que seriam necessários os “gastos incorridos, de forma direta ou indireta, para fins de proporcionar venda de produtos ou de serviços ou vinculados aos interesses da administração da empresa enquanto atos de gestão.” A fim de corroborar ao entendimento de “necessidade”, o contrapõe à “liberalidade”, cujo significado consistiria no “ato de favor, sem relação com o objeto social ou gestão empresarial”.

O voto de Relator é um dos únicos estudados até então que propõe uma análise do caso, frente às especificidades do setor, nesse caso de planos de previdência complementar. Conclui que a regra própria de dedutibilidade de despesas incorridas a título de contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares, prevista no artigo 361 do RIR/99, não se estenderia às contribuições extraordinárias, frente à divisão das contribuições realizada no artigo 19, da Lei Complementar n. 109/2001, que dispõe sobre o regime.

Interessante observar que na investigação da causa das despesas glosadas, não questiona-se o déficit em si, questiona-se a necessidade das repactuações do Plano, ou seja, o cumprimento das diretrizes do TAC. O nexo causal que se estabelece para aferir a necessidade, se dá, portanto, entre os aportes a título de contribuições extraordinárias, juntamente aos incentivos financeiros individuais propostos no TAC e a atividade fim da empresa, não entre o déficit no plano de previdência complementar suficiente a ensejar TAC e a atividade fim da empresa.

3.3.2. Acórdão 1402-006.778 (CARF) – Caso “Samarco”

O acórdão nº 1402-006.778³¹ do CARF trata de um recurso voluntário interposto pela Samarco Mineração S.A. em recuperação judicial contra a Fazenda Nacional. Discute a

³¹ NULIDADE. DOMICILÍO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

dedutibilidade de despesas relacionadas a reparações ambientais e socioambientais decorrentes do rompimento da barragem de Fundão em 2015, que foram glosadas pela fiscalização. A decisão ocorreu em 11 de março de 2024. Na decisão, o colegiado rejeitou as preliminares de nulidade por unanimidade e, por maioria, negou provimento ao recurso voluntário da Samarco, mantendo a redução do prejuízo fiscal do IRPJ e da base negativa da CSLL para o ano-calendário de 2016. Os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Ricardo Piza Di Giovanni votaram a favor do provimento do recurso, sendo vencidos pela maioria.

O cerne da discussão foi se as despesas incorridas pela Samarco à Fundação “Renova”, instituída face ao Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (TTAC), e demais despesas estritamente relacionadas ao cumprimento do TTAC, além de outras despesas referentes ao custeio dos efeitos do acidente ou para o cumprimento de acordo judicial, poderiam ser consideradas necessárias, normais e usuais para fins de dedução do IRPJ e da CSLL. A decisão concluiu que tais despesas não atendem a esses critérios, sendo, portanto, indedutíveis. Também foram consideradas indedutíveis as multas aplicadas por infrações não tributárias, como a multa ambiental imposta pela Secretaria Estadual de Meio - Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais (SEMAD).

O Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, relator do caso, acatou integralmente a fundamentação da DRJ09 no Acórdão nº 109-014.686, cujo entendimento foi no sentido de rejeitar

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, conforme Súmula vinculante do CARF nº 27/2009.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2016 LUCRO REAL. GASTOS COM REPARAÇÃO AMBIENTAL E SOCIOAMBIENTAL. ACORDO JUDICIAL. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores pagos a título de reparação por danos ambientais e socioambientais fixados em acordo judicial, não constituem despesas necessárias às atividades da pessoa jurídica, sendo indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real.

MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

As multas decorrentes de infrações às normas de natureza não tributária são indedutíveis na determinação do Lucro Real e na apuração da base de cálculo da CSLL, por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins de imposto de renda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2016

CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável também à CSLL porquanto o comando normativo que integra a questão da dedutibilidade em matéria de apuração da base de cálculo da contribuição social (artigo 13 da Lei nº 9.249/95) é impositivo neste sentido. CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento da CSLL, que foi decidido quanto à exigência do IRPJ, por se tratar de lançamento reflexo, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa.

(CARF; Acórdão n. 1402-006.778; Relator: Alexandre Iabrudi Catunda; Órgão Julgador: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção; Data da Decisão: 11/03/2024)

as alegações sobre conceito de renda para fins de tributação do imposto de renda e quanto à responsabilidade objetiva a que entende estar sujeita o contribuinte em função da natureza da atividade econômica explorada, a fim de fazer uma análise legal restrita ao art. 299 do RIR/1999.

Afirma tomar como base as definições expostas no Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, em seus itens 4 e 5, ao entender que a despesa é necessária quando for essencial à atividade da empresa; é normal quando for comum no tipo de negócio da empresa; e é usual quando for habitual no tipo de negócio empreendido pela pessoa jurídica.

Mostra-se favorável à ideia de que existe uma regra geral de dedutibilidade, desde que cumpridos os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade. As despesas, objeto da autuação, não poderiam ser consideradas necessárias, pois não foram efetuadas para a realização das operações econômicas a que a empresa se propõe a promover, nem mesmo para seu fomento, mas para reparar algo que não deveria ter perpetrado, evidenciando caráter indenizatório.

Acrescenta ainda que tal caso seria análogo ao constante da Solução de Consulta da COSIT nº 209 de 24 de junho de 2019, a qual salienta que, mesmo em acordos realizados para encerrar, sem solução de mérito, processos em que é aferida a prática de ilícitos, os gastos correspondentes a honorários advocatícios por acordo realizado em ação judicial não podem ser considerados despesas dedutíveis.

As multas decorrentes de infrações de natureza não tributária (como a aplicada pela Secretaria Estadual de Meio Ambiente de Minas Gerais - SEMAD) também seriam indedutíveis, por fundamento no art. 6º do Parecer Normativo CST nº 61, de 24/10/1979 e na orientação contida no art. 57 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004 e entende aplicável o art. 344, §5º, do RIR/99, mas entende que tais multas seriam compensatórias; logo, indedutíveis.

Após a transcrição da fundamentação da DRJ09 no Acórdão nº 109-014.686, o Relator fez os seus próprios acréscimos argumentativos. Brevemente, disserta sobre a dimensão do desastre ambiental provocado reitera que “gastos com este tipo de ocorrência jamais poderiam ser considerados necessários, normais ou usuais”.

3.3.3. Acórdão 1004-000.137 (CARF) – Caso “J&F”

A decisão³² trata de um recurso voluntário interposto por J&F Investimentos S.A. contra a Fazenda Nacional, referente à dedutibilidade de despesas de multa por acordo de leniência para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2017.

A primeira instância julgou a impugnação improcedente, mantendo a glosa das despesas, ao considerar que tais despesas não cumpriam os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na legislação tributária. No entanto, o voto vencedor do conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga divergiu do voto do Relator, Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, reconhecendo a dedutibilidade das despesas, argumentando que os pagamentos efetuados no acordo de leniência são inevitáveis e necessários para a continuidade das atividades empresariais.

A defesa argumenta que, ao negar a dedutibilidade das despesas, a fiscalização estaria violando o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, bem como os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, garantidos pela Constituição Federal (art. 150, V).

³² IRPJ e CSLL. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. MULTAS DECORRENTES DE ACORDO DE LENIÊNCIA. LEI ANTICORRUPÇÃO (LEI Nº 12.846/2013). DESPESAS INEVITÁVEIS E INAFASTÁVEIS. CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL.

Pagamentos efetuados no contexto de acordo de leniência são considerados gastos inevitáveis e inafastáveis, necessários para a regularização e continuidade da atividade empresarial. Distinção entre o ato ilícito original e o acordo de leniência, que é instrumento jurídico lícito e incentivado pelo Estado. Interpretação sistemática e teleológica da legislação tributária, incluindo o art. 299 do RIR/18, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o art. 47 da Lei nº 4.506/64, e o art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95. Reconhecimento da dedutibilidade dessas despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017

BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS COMUNS AO IRPJ.

A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes do imposto de renda, ou seja, o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. As adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ para efeito de determinação do lucro real não são aplicáveis automaticamente para o fim de apuração da base de cálculo da CSLL, deve-se observar a norma específica para cada tributo. Nesse sentido às Instruções Normativas nº 390/2004 e nº 1700/2017. A admissão e/ou glosa de determinada despesa como operacional - necessária, usual e normal - repercute na apuração do lucro operacional que é comum para o IRPJ e a CSLL. Esse racional está em consonância com o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, cujo teor determina que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]”. O referido art. 13 evidencia o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal.

MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO.

Cancelados os créditos tributários que deram amparo à reapuração e lançamento da multa isolada, exoneram-se também as multas isoladas constituídas com base nos mesmos fatos.

(CARF; Acórdão n. 1004-000.137; Relator(a): Efigenio de Freitas Junior; Órgão Julgador: Quarta Turma Extraordinária da Primeira Seção; Data da Decisão: 08/04/2024)

Além disso, alega que os dispêndios são necessários e indispensáveis para a continuidade de sua atividade produtiva, sendo considerados normais e usuais no contexto empresarial. Defende ainda que os pagamentos possuem características semelhantes às reparações estabelecidas em TAC.

A empresa sustenta que a negativa da dedução dos gastos representaria a utilização do tributo como uma sanção por ato ilícito, o que seria contrário ao art. 3º do CTN. Subsidiariamente, defende a dedutibilidade das multas punitivas e argumenta que a apuração do tributo deveria ser feita conforme os termos do acordo de leniência firmado.

O Conselheiro Relator argumentou que os valores pagos no âmbito do acordo de leniência, regulado pela Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), possuem natureza de sanção punitiva e de multa, o que impede sua dedutibilidade. A conclusão foi baseada em uma interpretação da Lei Anticorrupção e do tratamento conferido pelo STJ e STF aos acordos de leniência.

Segundo o relator, uma despesa é considerada necessária quando é indispensável para a manutenção da atividade da empresa e gera benefício direto à operação. Entende que se não for comprovada a exigência da transação ou operação para a atividade empresarial, não há falar-se em despesa necessária. No entanto, as multas previstas no acordo de leniência visam justamente reprimir atos ilícitos praticados contra a administração pública, não se tratando de despesas comuns ao exercício regular das atividades empresariais.

O conselheiro citou ainda o Parecer Normativo CST nº 32/1981, para reforçar que as multas por infração de normas de ordem pública não são dedutíveis. Ele argumentou que, ao se tratar de sanções punitivas impostas para reprimir atos contrários à legislação, essas despesas não podem ser consideradas operacionais e, portanto, não são elegíveis para dedução.

Observa-se ainda que o faturamento global da empresa (em 2016, de R\$183,24 bilhões) foi exposto no voto. Logo, de certa forma, integrou a fundamentação do Relator. Ademais, o Relator propõe que reconhecer a dedutibilidade seria uma forma de grandes empresas, a praticarem todos os atos lesivos à administração pública, uma vez que “celebram um acordo, prometem pagar uma multa, escapam de penalidades mais severas, inclusive penais, e deduzem tal valor na apuração do IRPJ e da CSLL”. Ainda interessante destacar que o relator evoca a moral tributária para justificar a indedutibilidade dos valores pagos em razão dos acordos de leniência. Refuta ainda o argumento

da inexistência de acréscimo patrimonial, de forma a afirmar que se não houvesse acréscimo patrimonial no período, não resultaria base de cálculo a ser tributada.

O voto vencedor argumentou que o acordo de leniência é um ato lícito e incentivado pelo Estado, e que as despesas decorrentes desse acordo são inafastáveis e inevitáveis para a empresa, sendo necessárias para a regularização e continuidade de suas atividades. A decisão considerou que a dedutibilidade dessas despesas alinha-se com o princípios de necessidade ancorado pela inevitabilidade do gasto.

Traz que negar a dedutibilidade dessas despesas implicaria tributar como "renda" um valor que não representa acréscimo patrimonial, mas uma redução patrimonial, o que contraria a lógica tributária e os princípios da renda líquida. Em suma, apresenta e fundamenta o seu voto em dois critérios para a aferição da dedutibilidade: a inafastabilidade do gasto e a ausência de ganho.

Por fim, o voto destaca que a atividade empresarial vai além da geração de lucros, sendo fundamental para o desenvolvimento econômico e social do país. Porém, critica a visão imediatista da arrecadação que ignora o conceito de renda e defende uma interpretação ampla da legislação, visando o crescimento econômico e a justiça tributária. Além de, defender, assim como ocorreu com a não-cumulatividade plena, a previsão legislativa expressa de uma "dedutibilidade plena", que é o gasto legítimo, inafastável e inevitável, no interesse da unidade produtora.

Contra referida decisão interposto recurso especial da procuradoria, o qual aguarda julgamento.

3.4. Análise crítica dos argumentos utilizados nas decisões coletadas

Apesar da maioria dos acórdãos ser referente à avaliação da dedutibilidade/inadutibilidade de multas impostas por órgãos reguladores a administrados, os poucos acórdãos referentes aos gastos com acordos substitutivos apresentam fundamentações semelhantes a tais decisões. Por esse motivo, analiso todas juntamente no presente capítulo.

Inicialmente, é possível notar que a jurisprudência formada mais recentemente, é maioritariamente desfavorável ao contribuinte, apesar da expressiva divergência existente nos julgamentos, quando analisados isoladamente.

Os argumentos contrários ao contribuinte que constantemente se repetem são: (i) interpretação do art. 299 do RIR/99 de forma a não entender as despesas como “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”; (ii) a natureza de sanção sancionatória como barreira à dedutibilidade do gasto incorrido; (iii) eventual compartilhamento de custos/ônus com a sociedade; (iv) dedutibilidade de tais despesas representar benefício em prol de sua própria torpeza – no mesmo sentido, tratar-se de uma premiação ao infrator; (v) orientação da Fazenda no sentido da expressa indedutibilidade de multas administrativas não tributárias, como previsto no Parecer Normativo CST nº 61/1979.

O primeiro e o segundo argumento são estritamente relacionados. Sendo as noções de *necessária à atividade da empresa e usual* amplas, os Conselheiros e Ministros, em suma, passam a entender que uma despesa necessária e usual só seria aquela atrelada à *essencialidade* da empresa. Tal *essencialidade*, porém, não é muito bem delimitada e, por vezes, aproxima-se do conceito de inevitabilidade.

Os casos expostos referem-se a diferentes contextos fáticos, tratam de: descumprimento de metas no fornecimento de energia elétrica ou na atividade de extração de petróleo e gás; infrações ambientais; descumprimento de obrigações acessórias, como inadimplência em transações e erros administrativos relacionados à venda de ações e devolução de cheques; e ainda, acordos substitutivos envolvendo TAC's e acordos de leniência.

Mesmo sob contextos diferentes e possíveis análises particulares das situações expostas, os julgadores, geralmente, sobrepõe à aferição da necessidade, isto é, do nexos entre a multa e o exercício da atividade empresarial, e da usualidade à natureza sancionatória das despesas, ao invés de fazer uma análise da necessidade e usualidade da conduta no caso em concreto, enquanto juízo objetivo no sentido de entender se a despesa está compreendida no contexto da atividade ou não.

Compreendem majoritariamente que a natureza sancionatória e o seu respectivo objetivo punitivo seriam barreiras à dedutibilidade da despesa. Partem de premissas, de forma a não deixar claro a demonstração de veracidade de tais premissas. Por que não se deve admitir a insuficiente prestação do serviço como prática recorrente? Conforme o próprio Parecer Normativo CST n. 32/1981, habitual não seria sinônimo de usual? O que impede, de fato, o reconhecimento dessa prática como usual? Observa-se que não encontra-se aqui a afirmação de que a insuficiente

prestação de um serviço seria necessária. A crítica é a de que os conceitos de necessidade e usualidade não são bem delimitados pelos julgadores. Fato é que, apesar, de permeados por uma "moral tributária", não trazem esse argumento de forma expressa, em exceção ao voto vencido do caso da "J&F".

Entre as multas decorrentes de órgãos reguladores e as multas decorrentes de acordos substitutivos, há uma relevante diferença: na primeira situação, há uma confusão entre a despesa e o ato vedado por norma regulamentar; na segunda situação, a despesa é consequência de um ato em conformidade com o ordenamento jurídico, mas que tem como causa remota um ato passível de punição. Ocorre que essa diferenciação apesar de ser um dos argumentos, em favor da dedutibilidade, principais do caso "J&F", não demonstrou sucesso no caso da "Samarco". Interessante observar ainda que o caso da "Samarco" envolvia não só a glosa do TAC, mas também glosa referente às multas ambientais impostas, que, sob diferentes proporções, foram deduzidas do caso da "Agrovale". Percebe-se, portanto, que os argumentos são diferentemente valorados pelos julgadores, sem demonstrar um aspecto claro e objetivo que justifique essa diferente valoração.

Há hipóteses, na lei tributária, em que certas despesas, reputadas normais e necessárias, não podem ser deduzidas. O caso mais conhecido é o do art. 13 da Lei n. 9.249/1995³³. Se assim o legislador preferisse ao tratar-se de multas administrativas e acordos substitutivos, ele deveria incluí-los em tal rol, o que não o fez.

A dedutibilidade deve ser entendida como regra geral, de fato. A princípio, os critérios de necessidade e usualidade, devem ser interpretados conforme o seu significado técnico, que consiste na relação entre a despesa e a receita obtida (necessidade) e na relação entre a despesa e o objeto da empresa (usualidade). A maioria dos acórdãos, contudo, carece dessa análise objetiva.

Acrescenta-se que, em razão de seu forte potencial de abarcar subjetividades, tais conceitos devem ser interpretados sob uma análise completa do próprio ordenamento jurídico. Baliza apresentada, principalmente nos votos vencidos, foi a proposta de interpretação das normas de dedutibilidade a partir do princípio de renda líquida. Entendo que essa interpretação estaria mais

³³ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (...)

adequada à interpretação da norma, por interpretar a dedutibilidade/indedutibilidade a partir de um princípio balizador do próprio IRPJ.

Outros argumentos que se repetiram foram o eventual compartilhamento de custos/ônus com a sociedade, caso consideradas as despesas dedutíveis, além da dedutibilidade de tais despesas representar benefício em prol de sua própria torpeza – no mesmo sentido, tratar-se de uma premiação ao infrator. Todavia, não há o que se falar de compartilhamento de custos com a sociedade a fim de afastar a interpretação mais adequada acerca da dedutibilidade de despesas do IRPJ. Deve-se diferenciar o direito do Estado de punir (*ius puniedi*), nesses casos, restrito ao Direito Administrativo Sancionador, ao direito do estado de tributar (*ius tributandi*), restrito ao Direito Tributário. A aplicação de uma “punição tributária” em razão da antijuridicidade que ensejou o respectivo dispêndio não corresponde à correta aplicação do Direito Tributário.

Tal ramo do Direito elegeu o critério da capacidade contributiva e não o grau de reprovabilidade da conduta para graduar a incidência do imposto sobre a renda. Isto é, quanto maior a receita líquida da empresa, maior a incidência do IRPJ. Observa-se que, apesar da efetiva manifestação da capacidade contributiva, a glosa das despesas analisadas se torna um instrumento de punição para, em razão da natureza das despesas, tornar a tributação dos contribuintes mais onerosa.

Ademais, a equiparação da dedução de despesas a um benefício fiscal ignora uma grande diferença entre eles – a de que o primeiro é instrumento adotado pela legislação brasileira para identificar a renda disponível do contribuinte e não afasta a regra de incidência tributária, diferentemente do segundo. Ademais, a dedutibilidade de despesas não tem como objetivo induzir determinado comportamento, assim como ocorre nos benefícios fiscais, que são instrumentos de desoneração tributária que decorrem da intervenção do Estado na economia, de forma a mitigar a carga tributária sobre determinadas condutas. Logo, deve-se compreender que não se trata de redução do valor devido, mas sim de mera apuração verídica da renda líquida do contribuinte. Assim sendo, não estaria a União renunciando recurso que não deveria ser tributado, mas que, em razão de determinação legal, deixou de ser.

Acerca do argumento referente ao Parecer Normativo 61/1979, o qual apresenta breve passagem acerca das multas por infração de lei não tributária e explica que são estranhas ao parágrafo 4^a do Decreto- Lei n. 1598/77 as multas decorrentes de infração a normas de natureza

não tributária, tais como as leis administrativas, penais e trabalhistas, interessante observar que o próprio Parecer Normativo entende que tais multas estariam condicionadas a regra geral da dedutibilidade de despesas, isto é, se necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Adiciona ainda que seria “inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública”. Conclui, portanto, que as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária seriam indedutíveis.

Nota-se que a conclusão do Parecer Normativo 61/1979, no que tange a indedutibilidade de multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública, não apresenta respaldo em fontes legislativas, apesar de tratar-se de ato administrativo normativo que também constitui fonte do Direito Tributário e apresentar eficácia *interna corporis*.

Ressalta-se que os pareceres normativos são normas complementares da legislação tributária, conforme o disposto no art. 100 do CTN. Logo, tais atos normativos não podem inovar a legislação, mas apenas interpretá-la.

4. CONCLUSÃO

Este trabalho abordou o tema da tributação sobre despesas relacionadas a multas administrativas de natureza não tributária, investigando, especificamente, a questão da dedutibilidade ou indedutibilidade dessas despesas para fins de apuração do IRPJ. A escolha desse tema foi motivada pela sua relevância prática e teórica no cenário atual, visto que, embora haja um entendimento predominante pela indedutibilidade dessas despesas, existem decisões conflitantes e uma carência de análise crítica detalhada. O objetivo foi contribuir para a compreensão dos fundamentos utilizados pelos julgadores em suas decisões e questionar a coerência e adequação dessas fundamentações sob a ótica do direito tributário.

Este trabalho almeja oferecer uma nova perspectiva crítica sobre a interpretação das normas tributárias que regulamentam a dedutibilidade de despesas operacionais. Ao analisar decisões recentes e contrastar os argumentos doutrinários e jurisprudenciais, a pesquisa destacou a importância de se repensar a aplicação de critérios como necessidade e usualidade à luz do princípio da renda líquida e da capacidade contributiva.

A metodologia utilizada foi predominantemente empírica, com foco na análise de julgados administrativos discutiram a dedutibilidade de multas de natureza não tributárias, incluindo descumprimento a normas legais/regulamentadoras e dispêndios decorrentes de acordos substitutivos. A pesquisa abrangeu o período de 01 de janeiro de 2018 a 31 de junho de 2024, e incluiu a seleção manual de 8 decisões relevantes, obtidas por meio de pesquisa no repositório online do CARF. Foram considerados os argumentos expostos pelos Conselheiros, de modo a identificar padrões argumentativos, divergências e convergências de entendimento sobre o tema.

Antes da apresentação dos acórdãos coletados, realizou-se uma breve exposição acerca dos aspectos fundamentais do imposto de renda no Brasil, de forma a suscitar a discussão acerca do conceito de renda, amplamente debatido na doutrina tributária. Logo após, foi abordada a lógica de dedutibilidade de despesas do imposto de renda, frente às observações conferidas ao tema da doutrina brasileira especializada.

Em seguida, seguiu-se à contextualização do panorama geral da dedutibilidade de multas, em primeiro momento fiscais, para então avançar na análise dos casos referentes a multas não fiscais. Foram apresentados de forma analítica os seguintes acórdãos: 1402-003.118 (CARF) – Caso “Energética de Pernambuco (2011-2013)”;

Acórdão 9101-003.875 (CARF) – Caso “Santander”;

1201-003.588 (CARF) – Caso “Energética de Pernambuco (2014-2016)”;

9101-006.652 (CARF) – Caso “AGROVALE”;

Ao final, apresentou-se os acórdãos referentes aos acordos substitutivos: Acórdão 1201-002.665 (CARF) – Caso “Banrisul”;

1402-006.778 (CARF) – Caso “Samarco”;

1004-000.137 (CARF) – Caso “J&F”.

Retomando os objetivos estabelecidos na introdução, este estudo propôs-se a examinar três aspectos principais: (i) como os julgadores fundamentam suas decisões sobre a dedutibilidade ou indedutibilidade de despesas com multas administrativas, (ii) se existem critérios diferenciadores que influenciam essa dedutibilidade, especialmente no que tange à licitude ou ilicitude das condutas que ensejam essas multas, e (iii) se os julgadores consideram o grau de reprovabilidade da conduta ao aplicar os critérios de necessidade e usualidade das despesas.

Após a realização da pesquisa, conclui-se que os objetivos foram integralmente atingidos. A análise crítica dos argumentos utilizados nas decisões coletadas, apresentada em capítulo específico prévio, revelou que os julgadores, na maioria dos casos, posicionam-se a favor da indedutibilidade das despesas e os argumentos que se repetem são: (i) interpretação do art. 299 do

RIR/99 de forma a não entender as despesas como “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”; (ii) a natureza de sanção sancionatória como barreira à dedutibilidade do gasto incorrido; (iii) eventual compartilhamento de custos/ônus com a sociedade; (iv) dedutibilidade de tais despesas representar benefício em prol de sua própria torpeza – no mesmo sentido, tratar-se de uma premiação ao infrator; (v) orientação da Fazenda no sentido da expressa indedutibilidade de multas administrativas não tributárias, assim como previsto no Parecer Normativo CST nº 61/1979.

A maioria dos julgadores interpreta de forma restritiva os conceitos de necessidade e usualidade, associando essas despesas à antijuridicidade das condutas que as originaram, o que impediria sua dedutibilidade. Observou-se também que, embora alguns julgados admitam a possibilidade de dedução em contextos específicos, como em acordos de leniência, essa posição ainda não é consolidada. A posição majoritária no CARF ainda é pela indedutibilidade, com base em uma leitura estrita do artigo 299 do RIR/1999.

Assim, conclui-se que a pesquisa não só atingiu seus objetivos como também revelou a complexidade do tema da dedutibilidade de multas administrativas de natureza não tributárias no âmbito do processo administrativo federal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1402-003.118**. Relator: Marco Rogerio Borges. Órgão Julgador: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da Decisão: 15/05/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 9101-007.066**. Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais. Data da Decisão: 11/07/2024.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 9101-006.652**. Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado. Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais. Data da Decisão: 12/07/2023.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1401-002.031**. Relator: Abel Nunes de Oliveira Neto. Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da Decisão: 15/08/2017.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 9101-003.875**. Relator: Andre Mendes de Moura. Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais. Data da Decisão: 06/11/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1201-003.588**. Relator: Luis Henrique Marotti Toselli. Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Data da Decisão: 12/02/2020.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 9101-006.864**. Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado. Órgão Julgador: 1ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais. Data da Decisão: 07/03/2024.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1201-002.665**. Relator: Luis Henrique Marotti Toselli. Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Data da Decisão: 21/11/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1402-006.778**. Relator: Alexandre Iabrudi Catunda. Órgão Julgador: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da Decisão: 11/03/2024.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1004-000.137**. Relator(a): Efigenio de Freitas Junior. Órgão Julgador: Quarta Turma Extraordinária da Primeira Seção. Data da Decisão: 08/04/2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Brasília: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 20 ago. 2024.

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.35.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses. 2015.

HUNGRIA, N. Ilícito administrativo e ilícito penal. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 24–31, 1945. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/8302>. Acesso em: 10 out. 2024.

INGLESIAS, Tadeu Poretz. **Dedutibilidade de despesas com subornos e propinas da base de cálculo do IRPJ**. São Paulo: IBDT, 2022.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu, **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri**. São Paulo: IBDT, 2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008

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

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da renda líquida**. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; Silveira, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização do imposto sobre a renda – Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: André Elali et al. (Org.). **Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo, O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010

SCHOUERI, Luís Eduardo.; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY; Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.. (Org.). **Tributação do Ilícito**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.