

ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A DEDUÇÃO DE DESPESAS LIGADAS A ILÍCITOS E DE UMA DAS CAUSAS DAS SUAS CONTROVÉRSIAS¹

Carlos Augusto Daniel Neto

Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, com estágios pós-doutorais de pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen* e na UERJ. Ex-conselheiro titular da 1ª e da 3ª Seções do CARF. Professor permanente no mestrado profissional do CEDES e da APET.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Evolução legislativa e judicial da dedutibilidade de multas 3 A evolução do tema na jurisprudência administrativa federal 3.1 Multas fiscais 3.2 Multas não fiscais 3.2.1 Multas administrativas 3.2.2 Multas contratuais 3.2.3 Multas contratuais aplicadas por órgãos públicos 3.2.4 Multas de caráter compensatório ou de absorção de vantagem econômica 4 Análise crítica da jurisprudência e a necessidade de revisão dos critérios 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este artigo explora a controvérsia no imposto de renda sobre a dedução de despesas relacionadas a atos ilícitos. A análise abrange a evolução legislativa e jurisprudencial, com foco na atuação oscilante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em relação a despesas como multas fiscais, administrativas e contratuais, evidenciando a incerteza existente na jurisprudência sobre o tema, tanto quanto às decisões em si, como quanto aos fundamentos. Uma das hipóteses que apresentamos para a referida incerteza decorre da tentativa de aplicar um único parâmetro de dedução, previsto no art. 47 da Lei n. 4.506/1964. A aplicação inadequada dos critérios de dedutibilidade da legislação para a controvérsia, sem prejuízo de outras causas concorrentes. Nesse sentido, o artigo visa, além de expor essa incerteza, a sugerir possíveis caminhos para um aperfeiçoamento na análise tributária desses casos.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de renda. Dedutibilidade. Multas. Causalidade. Jurisprudência do CARF.

-
1. A presente contribuição é decorrente de pesquisas realizadas durante o período de estadia como pesquisador visitante no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen* e o autor reconhece e agradece o amplo apoio institucional recebido.

ANALYSIS OF CARF CASE LAW ON THE DEDUCTION OF EXPENSES LINKED TO ILLICIT ACTIVITIES AND ONE OF THE CAUSES OF ITS CONTROVERSIES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Legislative and judicial evolution of the deductibility of fines 3 The evolution of the subject in federal administrative jurisprudence 3.1 Tax fines 3.2 Non-tax fines 3.2.1 Administrative fines 3.2.2 Contractual fines 3.2.3 Contractual fines applied by public bodies 3.2.4 Fines of a compensatory nature or absorption of economic advantage 4 Critical analysis of the jurisprudence and the need to review the criteria 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article explores the controversy in income tax over the deduction of expenses related to illegal acts. The analysis covers legislative and jurisprudential developments, with a focus on the oscillating rulings of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) in relation to expenses such as tax, administrative and contractual fines, highlighting the uncertainty that exists in the jurisprudence on the subject, both in terms of the decisions themselves and the grounds. One of the hypotheses we put forward for this uncertainty stems from the attempt to apply a single deduction parameter, provided for in Article 47 of Law 4,506/1964. The inadequate application of the legislation's deductibility criteria to the controversy, without prejudice to other competing causes. In this sense, the article aims, in addition to exposing this uncertainty, to suggest possible ways of improving the tax analysis of these cases.

KEYWORDS: Income Tax. Deductibility. Fines. Causality. CARF's jurisprudence.

1 INTRODUÇÃO

Um dos temas mais controversos, no âmbito do imposto de renda, diz respeito à existência ou não de autorização legal para a dedução de gastos relacionados a atos ilícitos, no momento da apuração da renda tributável, sob a sistemática do lucro real.

Apesar de a discussão sobre os efeitos tributários de multas e outros dispêndios relacionados a ilícitos ter sido retomada muito recentemente no Brasil, a legislação brasileira do imposto de renda tem, há bastante tempo, dispositivos a esse respeito, em determinados contextos. Da mesma forma, a jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos brasileiros também se ocupou desses temas por diversas vezes, no passado.

A despeito da longevidade da legislação e do contencioso a respeito do tema, o que se verifica é uma absoluta ausência de clareza e determinação dos critérios que devem orientar o tratamento tributário de cada um desses dispêndios, o que se reflete em uma insegurança jurídica e nas visíveis oscilações na jurisprudência recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

No presente artigo, buscaremos expor de maneira sistematizada a legislação de regência desse tema e como a questão se desenvolveu ao longo das últimas décadas. Em seguida, analisaremos como o CARF tem analisado esses temas, segregando-os de acordo com a natureza ou causa da despesa realizada – tendo todos o elemento comum de serem conectados a atos ilícitos, direta ou indiretamente. Por fim, apresentaremos uma análise crítica a respeito desse levantamento, tentando apontar caminhos para o aperfeiçoamento dos critérios de análise desses casos.

2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JUDICIAL DA DEDUTIBILIDADE DE MULTAS

O Decreto n. 17.390/1926 (RIR/1926) previa em seu art. 37, “a”, que os rendimentos de capitais imobiliários poderiam ser deduzidos dos valores pagos a título de impostos, taxas ou emolumentos que gravassem o imóvel ou o seu uso, ressalvando a indedutibilidade de multas pagas por excesso de prazos legalmente estabelecidos, *i.e.*, aquelas decorrentes do inadimplemento de alguma dessas obrigações. Trata-se da primeira regra expressa no ordenamento brasileiro, buscando restringir a dedução de multas por parte dos contribuintes.

A edição do Decreto-lei n. 4.178/1942, o primeiro diploma a estabelecer uma verdadeira regra geral de dedução de despesas para as pessoas jurídicas², não trouxe a legislação nenhuma previsão específica quanto à indedutibilidade de multas, exceto a previsão semelhante à já existente, que fora mantida apenas para as pessoas físicas, referindo-se apenas aos rendimentos da Cédula E, que compreendia os rendimentos de capitais imobiliários (art. 16, “a”).

Posteriormente, a Lei n. 4.154/1962, ao dispor sobre a tributação da renda das pessoas jurídicas, trouxe uma interessante previsão em seu art. 18, § 5^o, ao estabelecer que os impostos poderiam ser deduzidos apenas quando “pagos no ato da entrega da declaração de rendimentos ou lançados e efetivamente pagos nos respectivos prazos”, ressalvados os casos de reclamação e recurso tempestivos.

-
2. “Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções:
 - a) as despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora [...].”
 3. “Art. 18 [...] § 5^o Poderão ser deduzidos do lucro bruto da pessoa jurídica os impostos que, no curso do exercício financeiro imediatamente anterior, forem pagos no ato da entrega da declaração de rendimentos ou lançados e efetivamente pagos nos respectivos prazos, ressalvados os casos de reclamação e recurso tempestivos.”

tivos, além disso, o § 6º excepciona essa regra, autorizando que “os impostos em atraso pagos até 31 de março de 1963 também poderão ser deduzidos, excepcionalmente, no exercício financeiro correspondente ao ano do pagamento”.

Esse dispositivo parece ser o primeiro do qual se poderia defluir alguma conclusão a respeito das *multas fiscais* decorrentes do atraso no pagamento de tributos, cobradas conjuntamente a esses valores. Pela sua dicção literal, apenas o valor dos *impostos pagos* – e desde que tempestivamente – seriam dedutíveis. *Contrario sensu* aqueles que fossem pagos de forma intempestiva não estariam sujeitos à dedução, o que incluiria também os seus acessórios, como as multas. A despeito desse dispositivo, Brandão Machado informa que até a expedição do RIR/1965, aprovado pelo Decreto n. 55.866/1965, as multas pagas pelas pessoas jurídicas, decorrentes de infrações fiscais ou de infrações administrativas em geral, eram consideradas como despesas dedutíveis, sem grandes questionamentos por parte do Fisco⁴.

Com a edição da Lei n. 4.506/1964, foram incluídos dispositivos específicos, inclusive válidos até hoje, no seu art. 60, II, c/c art. 62⁵, que autorizava tratar como custos ou despesas operacionais as importâncias necessárias às provisões para responsabilidade pela eventual despedida dos empregados, a qual pode incluir a multa de 40% do valor depositado no Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e outras indenizações de natureza trabalhista. Desse modo, pode-se dizer que havia uma previsão específica que contemplava a dedução de certas multas e pagamentos indenizatórios.

Entretanto, o que gerou maior controvérsia a respeito do tema foi o seu art. 50, que dispunha sobre a dedutibilidade de impostos, taxas e contribuições⁶,

4. MACHADO, Brandão, Multas administrativas e imposto de renda, *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.750, 1990.

5. “Art. 60. Poderão ser registradas como custo ou despesas operacionais as importâncias necessárias à formação de provisões: [...]

II – Para responsabilidade pela eventual despedida dos empregados; [...]

Art. 62. A importância dedutível como provisão para responsabilidade pela eventual despedida de empregados será determinada de acôrdo com as disposições do art. 2º da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, correndo obrigatõriamente à conta dessa provisão, desde que haja saldo suficiente, os pagamentos efetuados pela emprêsa aos empregados, estáveis ou não, a título de indenização trabalhista, nos limites da lei.”

6. “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

efetivamente pagos durante o exercício financeiro. A discussão a respeito dele se deu em razão da redação que lhe foi dada pelo RIR/1965, que incluiu nele (que estava numerado como art. 117) o § 4º, que estabelecia: “Não serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa”. O dispositivo reproduzia o racional de indedutibilidade de multas fiscais que existia, ainda que de forma mais restrita e não tão clara, já no RIR/1926, mas sem o suporte em uma idêntica redação prevista em lei, e sem que tampouco se pudesse localizar qualquer registro histórico que contextualizasse a inclusão do referido parágrafo no Regulamento.

Essa questão foi levada a julgamento no Tribunal Federal de Recursos (TFR) que, em acórdão proferido em 31.08.1970⁸, entendeu que o RIR/1965 teria extrapolado o seu poder regulamentar, criando restrição inexistente na legislação que estaria sendo consolidada, em ofensa à legalidade, conforme voto do Ministro Godói Ilha. Além disso, o Ministro Décio Miranda aduziu que caso a dedutibilidade das multas fosse vedada, o contribuinte estaria sujeito a uma “dupla punição”, uma pela sanção em si, e outra por pagar o imposto de renda sobre o valor dela, além de estar pagando tributo sobre um decréscimo patrimonial⁹.

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.”

7. Para um levantamento minucioso a respeito da jurisprudência do TFR nesse período, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.; FOLLONI, André Parmo (org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148-213.
8. TFR, Agravo de Petição 28.423, 2ª Turma, j. 31.08.1970.
9. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.; FOLLONI, André Parmo (org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 159-160; MACHADO, Brandão, Multas administrativas e imposto de renda, *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.750-2.751, 1990.

A decisão recebeu a dura crítica de Brandão Machado, no sentido de que o Tribunal adotou a lógica de que, por se tratar de uma restrição sem base legal, a despesa se tornaria imediata e automaticamente dedutível, ignorando a existência de uma cláusula geral de dedutibilidade de despesas, que deveria ser observada para testar a possibilidade ou não de tal dedução, e que foi totalmente ignorada¹⁰.

Entretanto, sem que houvesse qualquer modificação legislativa, o próprio TFR reformou o seu entendimento, por meio de uma série de acórdãos proferidos entre 1970 e 1981, que culminaram na edição da Súmula TFR n. 101, *in verbis*: “As multas fiscais não são dedutíveis como despesas operacionais, para fins do imposto de renda”¹¹.

Nos Embargos na Apelação Cível n. 40.787/SP¹², ficou claro o racional que passou a ser adotado pela Corte. Afirmou-se, primeiramente, que as multas fiscais não se enquadram na definição de despesas operacionais do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, por não poderem ser qualificadas como despesas usuais ou normais ao tipo de transações, não atendendo ao critério da cláusula geral. Além disso, invocou-se o teor do art. 50 da mesma lei para justificar, a partir da interpretação *contrario sensu*, como legal o § 4º do art. 117 do RIR/1965. Ou seja, como o *caput* do artigo só autoriza a dedução dos tributos que tenham sido efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, logo o imposto pago fora do exercício não seria dedutível, de modo que, em não sendo ele dedutível, tampouco haveria qualquer razão para se deduzir a multa, enquanto valor acessório àquele.

A justificativa construída a partir do art. 50 da Lei n. 4.506/1964 nos parece consistente com a interpretação do dispositivo, mantendo o tratamento fiscal para todo o crédito tributário, independentemente da sua natureza, mas apenas em função do seu pagamento fora do exercício. Entretanto, *a priori*, a referida restrição não abrangeria as multas relativas a tributos não pagos no

10. MACHADO, Brandão, Multas administrativas e imposto de renda, *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.752, 1990.

11. Para visualizar os precedentes que formaram a referida súmula, cf. BRASIL. *Revista do Tribunal Federal de Recursos*, Brasília, p. 37, 1982.

12. TFR, Acórdão nos Embargos na Apelação Cível n. 40.787/SP, j. 24.11.1981. No mesmo sentido, Acórdão na Apelação Cível n. 51.302/RS, j. 24.11.1978.

vencimento, mas que tenham sido quitados dentro do mesmo exercício financeiro (por exemplo, tributos com apuração mensal).

A discussão sobre a aplicação do art. 50 da Lei n. 4.506/1964 recebeu um argumento sutilmente diverso na Apelação em Mandado de Segurança n. 84.632/AM¹³, no voto do Ministro Washington Bolívar de Brito, que sustenta que o dispositivo autoriza a dedução utilizando-se do advérbio de modo “somente”, de modo que ele teria excluído do seu alcance multas fiscais, que não se confundiriam com “impostos, taxas e contribuições”, com base nos arts. 3º e 5º do CTN, e aduz que as “multas fiscais não são acessórios dos impostos”. Esse argumento é evidentemente contraditório com a proposta de interpretação do art. 50 da Lei n. 4.506/1964, presente em outras decisões, que assume como premissa implícita que as multas fiscais seriam acessórios e estariam sujeitas ao mesmo regime estabelecido para os tributos, quanto à dedutibilidade.

Como se vê, subjacentes à Súmula n. 101 do TFR, há pelo menos três razões de decidir distintas para a conclusão pela indedutibilidade: (i) os tributos pagos fora do exercício financeiro não são dedutíveis pelo art. 50 da Lei n. 4.506/1964, logo, as multas que os acompanham deveriam receber o mesmo tratamento; (ii) o art. 50 da Lei n. 4.506/1964 diz respeito somente aos tributos, sendo inaplicável às multas, que com eles não se confundem nem lhes são acessórios; (iii) as multas fiscais não atendem aos requisitos de usualidade e normalidade do art. 47, § 2º, da Lei n. 4.506/1964.

Interessante a observação de Brandão Machado de que a Súmula n. 101 já nascera ultrapassada¹⁴, considerando que o Decreto-lei n. 1.598/1977 trouxera o art. 16, com novas disposições a respeito da matéria, cujo § 4º passou a vedar expressamente a dedução das multas nos seguintes termos: “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”. Vale observar que o referido dispositivo foi substituído pelo art. 7º, § 5º da Lei n. 8.541/1992, e este, por seu turno, foi substituído pelo art. 41, § 5º, da Lei n. 8.981/1995, mantendo sempre a redação, vigente até hoje.

13. TFR, Acórdão da Apelação em Mandado de Segurança n. 84.632/AM (BRASIL. *Revista do Tribunal Federal de Recursos*, p. 38-40, 1982).

14. MACHADO, Brandão, Multas administrativas e imposto de renda, *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.779, 1990.

Com vistas a interpretar o referido dispositivo, a Receita Federal do Brasil (RFB) exarou o Parecer Normativo CST n. 61/1979, esclarecendo que seriam dedutíveis apenas as multas fiscais: (i) impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento; e (ii) de natureza compensatória.

Quanto ao primeiro item, o parecer dá a entender que se refere às multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias¹⁵, que não envolvem o dever de pagar algo, mas apenas de fazer ou não fazer. Todavia, ressalva-se que essa exceção não seria aplicável às obrigações acessórias que foram erigidas como *condição do lançamento normal*, como a declaração do contribuinte nos casos de lançamento por homologação ou por declaração, e a obrigação de retenção do imposto na fonte. Quanto ao segundo item, o parecer afirma que uma multa será compensatória quando, cumulativamente, preencher às condições de (i) não ser excluída pela denúncia espontânea; e (ii) guardar equivalência com a lesão provocada, fixando o cálculo pelo tempo de atraso na prestação. Portanto, seriam apenas algumas multas moratórias cobradas em razão do tempo de atraso na prestação.

Interessante observar que o parecer não cinge a sua análise apenas às multas fiscais, objeto do art. 16, § 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977, adentrando também nas *multas por infrações de lei não tributária*. Ao tratar disso, afirma que a regra em comento não abrange esse tipo de sanção, e que em razão da ausência de regra específica, elas deveriam estar sujeitas à observância da “regra geral”, qual seja, o conceito de despesa operacional haurido do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, mas logo na sequência conclui, de forma apriorística, ser “inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública”.

A jurisprudência administrativa das últimas décadas vai se desenvolver sobre esse arcabouço legislativo e, especialmente, sobre a interpretação exarada pela Receita Federal no Parecer Normativo CST n. 61/1979, como se verá adiante.

15. As obrigações acessórias são definidas no art. 113, § 2º, do CTN nos seguintes termos: “§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

3 A EVOLUÇÃO DO TEMA NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA FEDERAL

3.1 Multas fiscais

Em relação às multas fiscais, a jurisprudência do CARF e do Judiciário tem observado, na maioria dos julgamentos, o literal teor do Parecer Normativo CST n. 61/1979. Nesse sentido, a interpretação exarada pela RFB a respeito da legislação foi alçada a um patamar de relevância semelhante ao da própria lei, a despeito das várias controvérsias envolvendo a sua aplicação.

Um dos temas mais controvertidos inicialmente no CARF, por exemplo, era o da dedutibilidade das multas moratórias, cobradas proporcionalmente ao tempo que o contribuinte demorasse para o cumprimento da prestação, após o vencimento do tributo.

A RFB inicialmente sustentou que a referida multa teria *natureza punitiva*, com base no Parecer Normativo CST n. 174/1974, razão pela qual sempre se posicionou pela sua indedutibilidade. Não obstante, a Corte Administrativa apresentou, ao longo dos anos, posições divergentes a respeito, com acórdãos favoráveis (Acórdãos ns. 107-05.673¹⁶ e 105.13.845¹⁷) e desfavoráveis (Acórdão n. 1103-000.065¹⁸) à dedutibilidade. Mais recentemente, a RFB exarou a Solução de Divergência Cosit n. 6/2012, cuja ementa afirma: “As multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo são dedutíveis como despesa operacional”, o que gerou uma virada da posição do Tribunal em favor da referida dedução (*e.g.*, Acórdãos ns. 1301-002.175¹⁹ e 1201-003.562²⁰). O argumento, nesses casos, é o de que a referida multa fiscal teria natureza compensatória, atendendo à previsão legal de dedutibilidade, a despeito da posição divergente do STF, a respeito dessa natureza (*e.g.*, Súmula STF n. 565²¹).

16. 1º CC, Acórdão n. 107-05.673, j. 09.06.1999.

17. 1º CC, Acórdão n.105-13.845, j. 10.07.2002.

18. CARF, Acórdão n. 1103-000.065, j. 03.11.2009.

19. CARF, Acórdão n. 1301-002.175, j. 24.01.2017.

20. CARF, Acórdão n. 1201-003.562, j. 22.01.2020.

21. “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.” O teor da nova súmula, apesar de anterior à Constituição de 1988, foi compreendido como compatível com a nova ordem constitucional, sendo aplicado em decisões mais recentes, a exemplo do RE n. 371.753 AgR.

Em relação às multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, os Tribunais têm adotado o entendimento exarado pela RFB, de rejeitar a dedução quando o dever administrativo tenha correlação direta com a realização do lançamento tributário, mas autorizando-a quando se tratar de obrigações “autônomas”, que não dependem da ocorrência do fato gerador para serem devidas.

3.2 Multas não fiscais

3.2.1 Multas administrativas

Como dito anteriormente, o PN CST n. 61/1979 afirma também que, em se tratando de multas não fiscais, a regra prevista no art. 16, § 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977 não seria aplicável, razão pela qual a sua dedutibilidade dependeria do enquadramento na regra geral prevista no art. 47 da Lei n. 4.506/1964. A manifestação menciona, por exemplo, infrações às leis administrativas (Trânsito, Sunab etc.), penais, trabalhistas etc., para rejeitar peremptoriamente a dedução das multas decorrentes de infração a normas de ordem pública, concluindo que “as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis”. Esse entendimento foi posteriormente consolidado nas interpretações publicadas pela RFB, a exemplo do art. 133 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017²².

A conclusão do parecer, entretanto, ignora outras regras existentes no ordenamento, a exemplo do já mencionado art. 60, II, da Lei n. 4.506/1964, que autorizam a dedução das provisões para responsabilidade trabalhista por despedida dos empregados, que pode incluir multas e outras indenizações dessa natureza. Além disso, ele assume que o *âmbito de ilícitos não tributários* seria coincidente com o *âmbito das normas de ordem pública*, o que tampouco é correto, visto ser possível haver também multas decorrentes de descumprimento de contratos, por exemplo.

Schoueri e Gaudino apontam a existência de decisões, desde a década de 1970, reconhecendo a dedutibilidade de multas não tributárias, decorrentes de infrações a normas de ordem pública, sob o argumento de que inexistiria na

22. “Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.”

época qualquer vedação legal expressa a essa dedução e que, por se tratar de uma infração de “simples caráter administrativo” a dedução estaria autorizada²³. Interessante observar que o racional adotado é semelhante àquele praticado no âmbito do STF ao analisar a inclusão do § 4º no art. 117 do Decreto n. 55.866/1965 (RIR/1965), atendo-se exclusivamente à ausência de vedação específica, sem avançar para a análise da cláusula geral já existente na legislação²⁴.

No Acórdão n. 102-26.138, de 19.06.1999²⁵, discutiu-se a dedutibilidade de multas de trânsito, impostas pela Sunab e por infração à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), rejeitando-a com fundamento na jurisprudência pacífica do Tribunal a respeito (Acórdãos ns. 103-04.767/82, 103-08.154/87, 103-08.251/83, 105-02.231/87 e 103-07.309/86). Chama a atenção, nessa decisão, que o contribuinte invocara precedentes daquele mesmo órgão, proferidos em 1974, que autorizavam a dedução de multas administrativas (Acórdãos ns. 1.3/0151/74 e 1.3/0081/74), mas que foram rejeitados no voto do relator, sob o argumento de que se refeririam a “lançamentos anteriores ao advento do artigo 16 do Decreto-lei n. 1.598/77 que trouxe a redação contida no RIR/80”.

O argumento acima soa, no mínimo, exótico, visto que o próprio PN CST n. 61/1979 fora categórico ao afirmar que o referido dispositivo (art. 16 do Decreto-lei n. 1.598/1977) não dispôs sobre multas não fiscais. Nesse sentido, não haveria qualquer alteração no ordenamento jurídico relativamente às multas administrativas não tributárias que justificasse a rejeição peremptória dos precedentes anteriores, sem uma confrontação direta, e superação fundamentada, das suas razões determinantes.

A despeito de ter se consolidado a posição contrária à dedutibilidade das multas administrativas, por infração às normas de ordem pública, não se pode afirmar que se trate de uma posição absolutamente pacífica, visto que existem precedentes em sentido contrário. Além disso, não há uma *ratio decidendi* homogênea para os casos julgados, o que contribui para a ausência de uniformidade nos critérios aplicados, além de decisões que simplesmente alegam a

23. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.; FOLLONI, André Parro (org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 168.

24. MACHADO, Brandão, Multas administrativas e imposto de renda, *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.750, 1990.

25. 1º CC, Acórdão n. 102-26.138, j. 18.06.1991.

existência de uma “jurisprudência pacífica” a respeito da indedutibilidade, se furtando de uma análise meritória mais detida.

Talvez o exemplo mais emblemático da insegurança da Corte Administrativa no tema diz respeito a multas aplicadas pelo Banco Central do Brasil (Bacen) a instituições financeiras. No Acórdão n. 107-02.507²⁶, rejeita-se a dedução da referida penalidade em razão de “este Colegiado possui[r] farta jurisprudência sobre o assunto, sendo pacífico o entendimento de que as multas administrativas não são dedutíveis”. Ora, se a análise da dedutibilidade passa pela verificação da subsunção ao critério de despesa operacional da Lei n. 4.506/1964, ou seja, pressupõe uma análise concreta da relação entre a atividade e o gasto, não faz sentido se invocar uma jurisprudência relacionada a outras multas administrativas e outras atividades para se furtar de analisar concretamente a aplicação do critério geral – ainda que seja para rejeitá-lo.

Essa dimensão casuística da aplicação do critério geral de dedutibilidade é observada, no Acórdão n. 101-96.919²⁷, proferida pelo mesmo órgão e a respeito das mesmas multas aplicadas pelo Bacen, que autorizou a dedução sobre o argumento de que a sanção seria decorrente de “cheques devolvidos indevidamente”, e, portanto, seriam consequências das atividades normais da pessoa jurídica, isto é, “são resultado de erros ou infrações cometidas pela empresa, ao agir no intuito de exercer a sua atividade empresarial”. Há nessa decisão uma clara adoção de uma *teoria subjetiva da causalidade* para o estabelecimento da relação entre o gasto e a atividade do contribuinte, que compatibilizaria a aplicação de um critério geral de qualificação das despesas operacionais com a multa em questão.

Essa multa administrativa foi julgada pela terceira vez no Acórdão n. 1803-001.784²⁸, no qual a dedução foi rejeitada pela aplicação do art. 57 da IN SRF n. 390/2004²⁹, sob o argumento de que “o fato [...] de a multa ter sido aplicada em razão de tais atividades ou operações não constituiu, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade”, pois a instrução normativa, “na condição de norma complementar, integra a legislação tributária”. O argumento, nesse

26. 1º CC, Acórdão n. 107-02.507, j. 17.10.1995.

27. 1º CC, Acórdão n. 101-96.919, j. 18.09.2008.

28. CARF, Acórdão n. 1803-001.784, j. 06.08.2013.

29. “Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.”

caso, é objetivamente equivocado, por duas razões: a um, ignora que a instrução normativa não pode fixar a base de cálculo dos tributos, matéria específica de lei, nos termos do art. 97, IV do CTN; e a dois, que o referido dispositivo citado não fora introduzido pelo legislador, mas se trata de simples interpretação da Receita Federal sobre a lei existente. Novamente, furtou-se da análise concreta de aplicação do critério geral.

Na quarta vez que o tema foi julgado no CARF (juntamente com multas aplicadas pela Bolsa de Valores, por infrações na liquidação de ações), pelo Acórdão n. 1401-001.793³⁰, autorizou-se a dedução. No voto, argumenta-se que, caso fosse correta a posição de que qualquer multa administrativa seria aprioristicamente incompatível com a definição de despesa operacional, por não passar pelo teste de necessidade, a própria criação de uma regra específica sobre dedutibilidade de multas fiscais seria despicienda, e que não seria coerente a multa decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória ser dedutível, e aquela aplicada por uma entidade reguladora, não. O segundo argumento desenvolvido é interessante e merece cita integral, *verbis*:

A segunda razão da minha divergência é que vivemos numa sociedade de risco. 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. Do contrário, deveriam também ser considerados indutíveis os prêmios de seguro; afinal, não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas.

Nesse caso, se percebe que a posição prevalente, ainda que autorizativa da dedução como no Acórdão n. 101-96.919, adotou uma razão de decidir distinta, com base em uma *teoria objetiva da causalidade*, fundada na existência de uma correlação fundada e objetivamente demonstrável entre a atividade econômica e os riscos assumidos, dentre os quais estão aqueles que geraram a multa

30. CARF, Acórdão n. 1401-001.793, j. 15.02.2017

analisada, justificando a conexão entre a infração e o escopo da empresa. Do que se depreende das razões acima, entende-se que o requisito da necessidade em relação à atividade estaria atendido por se tratar de um *risco inerente à prática empresarial*.

Por fim, a Tribunal voltou a negar a dedução das multas aplicadas pelo Bacen por meio do Acórdão n. 9101-003.875³¹. Nesse caso, rebateu-se o argumento do “risco empresarial” para estabelecer a causalidade objetiva entre a despesa e a atividade, para afirmar que o atendimento da legislação regulatória é o “requisito mínimo” da atividade, cujo descumprimento está sujeito à multa, e que o risco na atividade empresarial diz respeito apenas ao grau de lucratividade da oferta de um produto ou serviço no mercado. Além disso, aduziu também que autorizar a dedução de multas implicaria “compartilhar com a sociedade a penalidade imposta em razão do não atendimento de norma imposta pelo órgão regulador que visa precisamente preservar a mesma sociedade”, desenvolvendo tanto a ideia de “unidade do ordenamento” e incompatibilidade com a legislação regulatória, como também a tese de “redução da penalidade” por meio da dedução.

Como se vê, nos últimos trinta anos pode-se identificar uma alternância não apenas de entendimentos, como também de fundamentos para a dedução ou não das multas aplicadas pelo Bacen, evidenciando a insegurança no trato da matéria.

Não se fará aqui um levantamento exaustivo de todos os casos que envolveram a discussão, em razão da profusão de multas distintas, mas pode-se mencionar, a título de exemplo, a glosa da dedução em multas administrativas aplicadas pelo Inmetro³² e pelo Ibama³³, por exemplo, em razão da ausência de necessidade da despesa com a multa ou simplesmente invocando a jurisprudência da Corte. Quanto aos fundamentos, há posições bastante extremadas, como no Acórdão n. 1402-002.601³⁴, no qual se dá uma interpretação ainda mais ampla ao art. 352, § 5º do RIR/2018, ao derivar dele a vedação à dedução de quaisquer multas não fiscais, dando ao dispositivo um alcance maior que o dado pelo PN CST n. 61/1979.

31. 1ª CSRF, Acórdão n. 9101-003.875, j. 06.11.2018.

32. CARF, Acórdão n. 1102-001.254, j. 26.11.2014.

33. 1º CC, Acórdão n. 107-05.531, j. 23.02.1999.

34. CARF, Acórdão n. 1402-002.601, j. 20.06.2017.

Não obstante a jurisprudência praticamente uníssona a respeito, vale observar que recentemente a 1ª Câmara Superior do CARF proferiu decisão por maioria, autorizando a dedução de multas decorrentes de infrações ambientais, por meio do Acórdão n. 9101-006.652³⁵. Nele, a posição prevalecente utiliza como fundamento a neutralidade valorativa do Direito tributário, invocada na fórmula *pecunia non olet*, para sustentar que deverão ser considerados na apuração da renda tanto elementos positivos quanto negativos que tenham origem ou relação com atos ilícitos, e que a tributação da renda “possui caráter neutro de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável”.

3.2.2 Multas contratuais

Ao vedar a dedução de multas decorrentes do descumprimento de “normas de ordem pública”, o CARF e a RFB se referem às situações nas quais a regra de conduta é imposta pelo legislador aos seus destinatários, em contraposição às situações nas quais o Direito autoriza às partes regularem livremente suas relações, se autovinculando. Trata-se de uma dicotomia tipicamente evocada na dissociação entre Direito público e privado, mas que perdeu bastante da sua força nas últimas décadas com o surgimento de ramos de Direito privado que possuem os regimes jurídicos apenas parcialmente definidos interpartes, com outra parcela decorrente de normas de ordem pública, como o Direito do consumidor e o Direito do trabalho.

Por outro lado, o PN CST n. 61/1979 nada diz a respeito de multas que decorram de atos ou omissões cuja punição decorra da liberalidade das partes, a exemplo das multas contratuais, quando a infração atenda à exigência de necessidade às atividades econômicas e seja voltada à manutenção da fonte produtora. A esse respeito, entretanto, o Parecer Normativo CST n. 50/1976, autoriza a dedutibilidade de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil, nos casos em que não consigam promover a venda de determinada cota de produtos, a que se obrigaram contratualmente.

No entender da RFB, essa multa é uma “garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria”, fazendo parte do risco do negócio e ônus

35. 1ª CSRF, Acórdão n. 9101-006.652, j. 12.07.2023.

inerente à própria atividade de intermediação comercial. Ao final, conclui que esse dispêndio analisado satisfaz aos requisitos de necessidade e normalidade previstos no art. 47 da Lei n. 4.506/1964, devendo ser admitido como despesa operacional.

Os mesmos critérios foram utilizados pela RFB também ao exarar o Parecer Normativo CST n. 66/1976, que reconhece a dedutibilidade de arras perdidas e a pena convencional decorrente de contrato de compra e venda mercantil, que é objeto de ulterior rescisão (*cláusula penal*). Adotando a premissa da liberdade negocial dos contratantes em estipular direitos e obrigações decorrentes do negócio jurídico desfeito, afirma a RFB, *verbis*:

4. Ora, no caso da multa convencional, trata-se de gasto originalmente decorrente do inadimplemento de obrigação contratual e, salvo modificação expressa dispondo em contrário, conservará a sua natureza de penalidade financeira.

5. Quanto ao sinal dado em dinheiro, que constitui princípio de pagamento se não houver estipulação em contrário, a lei determina que se o que deu arras der causa a se impossibilitar a prestação, ou a se rescindir o contrato, perdê-las-á em benefício de outro (Código Civil, arts. 1.096 e 1.097). Assim, caso os intervenientes ajustem a perda das arras em benefício do vendedor, o pagamento efetivado originalmente com aquele objetivo transmuda-se em autêntica penalidade financeira, não somente porque as partes assim pactuaram, mas também por disposição expressa da própria lei.

6. Em face do exposto, reduzidos ambos os dispêndios sob análise a desembolsos derivados de cláusulas contratuais penais, é de concluir-se pela admissibilidade de sua subtração ao lucro operacional da pessoa jurídica, excluídos, por conseguinte, na apuração do montante sujeito à tributação sempre que estiverem vinculados a legítimas transações comerciais, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora, na forma do art. 162 do RIR/75.

Como se vê, entendeu-se que as referidas multas seriam, efetivamente, penalidades, mas que teriam uma *natureza compensatória*, assumindo o lugar da obrigação originalmente assumida, razão pela qual estariam relacionadas à transação comercial que, por sua vez, seria necessária à atividade da empresa. Em síntese: caso a prestação decorrente do contrato atenda aos critérios de despesa operacional do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, o eventual descumprimento do negócio e a imposição de multa contratual também seriam classificados como tal, para fins fiscais, pela sua natureza compensatória.

Mais recentemente, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n. 281/2019, que reconheceu a dedutibilidade de multas contratuais devidas por uma empresa que atuava com agenciamento de transporte de cargas, em razão do atraso na entrega delas. A resposta à consulta aduziu que a previsão de multas contratuais seria algo inerente à prática comercial do setor, e uma cautela para o contratante, preocupado com o adimplemento da prestação do serviço, e que “a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convenionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – derivada muitas vezes de variáveis exógenas – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio”. À evidência, a premissa adotada aqui contraria a definição de “risco do negócio” trazida no Acórdão n. 9101-003.875³⁶, exposta anteriormente, que se limitaria ao sucesso ou insucesso comercial, e não a eventuais transgressões ocorridas no curso da atividade econômica ou profissional.

Como se vê, as manifestações da fiscalização tributária, exaradas nos atos normativos mencionados anteriormente, dizem respeito a casos nos quais a multa decorre da existência de um ato convencional prévio que (i) tenha estabelecido, em seus termos, as consequências do descumprimento do contrato, como nas hipóteses de multas da rescisão do contrato, pelo atraso das entregas ou devidas pelos representantes comerciais; ou (ii) esteja sujeito a norma de ordem pública que determine o regime jurídico da relação privada, a exemplo da perda das arras em benefício do outro contratante, que decorre da lei, independente de previsão contratual.

Quanto à primeira hipótese, das multas contratuais estipuladas pelas partes, a jurisprudência do CARF tem sido bastante sólida a respeito da sua dedutibilidade, por entender que atende aos requisitos para enquadramento como despesas operacionais, a exemplo dos Acórdãos ns. 1201-000.840³⁷, 1302-006.399³⁸, 101-96.327³⁹ e 107-04.207⁴⁰, sempre reconhecendo a sua vinculação com as atividades da empresa.

Em relação à segunda hipótese, um caso interessante diz respeito à dedução das chamadas “multas do FGTS”, pagas no caso de demissão sem justa causa de

36. 1ª CSRF, Acórdão n. 9101-003.875, j. 06.11.2018.

37. CARF, Acórdão n. 1201-000.840, j. 06.08.2013.

38. CARF, Acórdão n. 1302-006.399, j. 14.03.2023.

39. 1º CC, Acórdão n. 101-96.327, j. 13.09.2007.

40. 1º CC, Acórdão n. 107-04.207, j. 10.06.1997.

empregados. No Acórdão n. 107-05.531⁴¹, afirmou-se que a referida multa seria indedutível com base no PN CST n. 61/1979, mas sem especificar qual seria o fundamento específico dentro da referida manifestação. Por outro lado, o Acórdão n. 103-20.545⁴² autoriza a dedução por entender que não se trataria sequer de multa, porque infração não haveria, mas sim um encargo da empresa em decorrência de um direito trabalhista do empregado.

Ainda a respeito da segunda hipótese, o Acórdão n. 1301-002.830⁴³ autorizou a dedução de indenizações trabalhistas previstas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Nesse caso, o mais interessante é o seu fundamento: o relator aduziu que é possível que obrigações pecuniárias trabalhistas sejam estabelecidas na lei, nas convenções ou em acordos coletivos, e por sentença da justiça do trabalho, e que se incorporariam ao conteúdo do contrato de trabalho, vinculando o empregador (citando a vedação à alteração contratual lesiva ao empregador, prevista no art. 468 da CLT).

Ao final, conclui, quanto a essa verba, que, independentemente do caráter remuneratório ou indenizatório, o fato de ela ser paga por força de uma norma inserida no contrato de trabalho afasta qualquer traço de liberalidade, passando a ser uma ordem cogente e vinculando o empregador “com a mesma forma de uma norma legal”, devendo ser aceita como dedutível.

As três decisões, entretanto, sequer mencionam o art. 6o, II, da Lei n. 4.506/1964, que autoriza expressamente o tratamento das provisões para os gastos decorrentes da demissão de empregados como despesas operacionais, o que deveria resolver essa questão peremptoriamente. Não obstante, parece-nos que ainda que tal regra não existisse, por se tratar de encargos decorrentes da relação de emprego, necessária às atividades do contribuinte, ela se adequaria ao teor do art. 47 da mesma lei.

3.2.3 Multas contratuais aplicadas por órgãos públicos

Um caso específico de aplicação de multas contratuais diz respeito aos negócios jurídicos sob regime de Direito público, nos quais uma das partes é uma

41. 1º CC, Acórdão n. 107-05.531, j. 23.02.1999.

42. 1º CC, Acórdão n. 103-20.545, j. 22.03.2001.

43. CARF, Acórdão n. 1301-002.830, j. 13.03.2018.

pessoa jurídica de Direito privado e a outra é um ente público, a exemplo dos contratos de concessão de exploração de determinadas atividades.

Pode-se tomar por exemplo o caso das sanções aplicadas pela Agência Nacional de Eletricidade (Aneel) a uma empresa concessionária de fornecimento de eletricidade, impostas pelo órgão regulador em decorrência do descumprimento, pelo contribuinte, dos termos do contrato de concessão do serviço público. Nesse caso específico, sendo cediço em outros contratos similares, é relevante observar também que o não pagamento da multa implica a possibilidade de rescisão da concessão, com a interrupção da atividade econômica.

A despeito de se tratar de uma situação infracional que surge necessariamente no contexto do descumprimento parcial dos compromissos assumidos contratualmente, o adimplemento da multa se torna *conditio sine qua non* para a manutenção da atividade.

As decisões as têm majoritariamente tratado como multas administrativas por infrações à legislação, com a negativa da sua dedutibilidade argumentando que (i) o descumprimento do contrato não deveria ser algo habitual ou normal à prestação do serviço; (ii) haveria um benefício ao infrator, pelo repasse de parte da multa para a sociedade, ofendendo o sistema vigente; (iii) o contribuinte se beneficiaria da própria torpeza; e (iv) a autorização da dedução fomentaria o descumprimento. Nesse sentido, vejam-se os Acórdãos ns. 1302-001.486⁴⁴ e 9101-002.196⁴⁵.

Esse entendimento tem-se repetido também no âmbito do Poder Judiciário, a exemplo da Apelação Cível n. 0023287-71.2010.4.02.5101⁴⁶, que entendeu que as multas aplicadas pela Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) a uma concessionária de telefonia, por descumprimento de termos do contrato de concessão e de atos de permissão, não seriam dedutíveis. Interessante observar que o acórdão reconhece expressamente que se trata de sanção decorrente de “inadimplemento contratual”, mas que não poderiam ser interpretadas como

44. CARF, Acórdão n.1302-001.486, j. 26.08.2014.

45. 1ª CSRF, Acórdão n. 9101-002.196, j. 01.02.2016.

46. TRF-2, 2ª Turma Especializada, AC n. 0023287-71.2010.4.02.5101. No mesmo sentido, TRF-2, 3ª Turma Especializada, AC 0021317-12.2005.4.02.5101, j. 03.05.2012; TRF-4, Primeira Turma, AC 5002821-50.2018.4.04.7003, j. 30.01.2019; TRF-3, AC 0025363-51.2010.4.03.6100/SP, j. 24.06.2015.

relativas à realização das atividades econômicas, concluindo que teriam natureza de *multas administrativas*.

Por outro lado, o Acórdão n. 1402-002.405⁴⁷ divergiu dessa linha argumentativa, aduzindo que no caso de multa devida pelo descumprimento de algum termo do contrato de concessão pública, essa sanção deveria ser considerada como de natureza contratual, em nada diferindo daquelas cobradas em negócios firmados entre sujeitos de Direito privado. Não haveria razão, portanto, para equiparar uma multa sofrida por descumprimento da legislação a uma em decorrência de inobservância de obrigações assumidas contratualmente, possuindo ela uma conexão evidente com as atividades desenvolvidas.

De fato, não identificamos razões para que uma multa contratual, mesmo que decorrente de um contrato público, seja equiparada a uma multa administrativa para fins de discussão da sua dedutibilidade, ou mesmo para construir uma aproximação analógico-problemática com os precedentes já estabelecidos a respeito do tema. Um exemplo da incoerência nesse tratamento é que a multa decorrente do vínculo contratual entre a concessionária de energia e o ente concedente tem natureza administrativa, mas aquela resultante de uma quebra de contrato entre a mesma concessionária e um ente privado distribuidor de energia será tratada como multa contratual, a exemplo do Acórdão n. 108-07.109⁴⁸.

3.2.4 *Multas de caráter compensatório ou de absorção de vantagem econômica*

Outro grupo de “multas contratuais” que vem sendo analisado pela jurisprudência do CARF é o das decorrentes de Termos de Ajustamento de Conduta (TAC), figura administrativa de caráter *consensual*, que ganha cada vez mais relevo para a tutela de interesses públicos que se encontram prejudicados ou sob potencial prejuízo decorrente de alguma conduta do ente privado.

São instrumentos usados, principalmente, para a proteção de direitos difusos ou coletivos que tenham sido violados, como estabelecido pelo art. 5º, § 6º da Lei n. 7.347/1985 (Lei da Ação Civil Pública – ACP, alterada pelo art. 113 do CDC), ao estabelecer que “os órgãos públicos legitimados [para a ação civil pública] poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua

47. CARF, Acórdão n. 1402-002.405, j. 16.02.2017.

48. 1ºCC, Acórdão n. 108-07.109, j. 17.09.2002.

conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial”, viabilizando uma resolução antecipada do problema.

Essa diretriz de consensualidade não se limita à proteção de direitos difusos e coletivos, mas se espraia hoje sobre grande parte dos campos nos quais a Administração Pública possui competência para impor penalidades, como dispõe a Instrução Normativa CGU n. 04/2020, que autoriza os órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta, a celebrar TACs nos casos de “infração disciplinar de menor potencial ofensivo” realizados por servidores públicos, ou a Lei n. 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa), que prevê em seu art. 17-B a possibilidade de *acordos de não persecução civil*, condicionada ao ressarcimento do dano e à reversão dos benefícios indevidos.

Como esclarece Fábio Medina Osório, as cobranças pecuniárias que decorrem dos TACs, são “medidas de cunho ressarcitório [que] não se integram no conceito de sanção administrativa, pois não assumem efeito aflitivo ou disciplinar, não ambicionam a repressão, mas sim a reparação do dano, assumindo conteúdo restitutivo, reparatório, submetendo-se, nesse passo, a princípios próprios, específicos, mais próximos, naturalmente, do Direito Civil”⁴⁹. Podem-se identificar neles três funções: (i) impedir a continuidade da situação de ilegalidade ou de prejuízo ao interesse público; (ii) reparar o dano causado; e (iii) evitar a necessidade de uma ação judicial para tanto.

A esse respeito, a jurisprudência administrativa tem reconhecido de forma pacífica a dedutibilidade das multas compensatórias estabelecidas nos TACs, a exemplo do Acórdão n. 1201-002.665⁵⁰, que analisou a dedutibilidade de despesas decorrentes do TAC firmado pela Fundação Bannisul de Seguridade Social, referente aos sucessivos déficits do Plano de Benefícios, e com o objetivo da “pactuação de plano proposto pela Fundação visando ao ajustamento das condutas apontadas em ofícios e relatórios de fiscalização da Previc”. Entendeu-se que as despesas relativas às obrigações ou encargos foram assumidas por decisão negociada da administração da empresa, devendo ser tratadas como operacionais em razão de a adesão ao TAC ter sido necessária à consecução das atividades do contribuinte, e que o não cumprimento do ajustado poderia conduzir a situações mais gravosas, comprometendo a sua atividade-fim.

49. MEDINA OSÓRIO, Fábio. *Direito administrativo sancionador*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 113.

50. CARF, Acórdão n. 1201-002.665, j. 21.11.2018.

Na mesma linha, o Acórdão n. 1301-006.033⁵¹ autorizou a dedutibilidade das multas pagas para reparação de danos ambientais causados por um incidente envolvendo a exploração de petróleo, estabelecidas em TAC assinado pelo contribuinte, junto ao Ministério Público. O Colegiado concluiu que as despesas realizadas se relacionavam à “prevenção, monitoramento, contenção de danos e manutenção do campo petrolífero” e que as despesas “estavam atreladas à contenção dos danos e manutenção do campo de Frade [estabelecida em TAC após os incidentes], uma vez que todas as demais atividades foram interrompidas”.

A despeito da posição pacífica a respeito, recentemente o Acórdão n. 1402-006.778⁵² analisou a dedutibilidade de multas pagas em decorrência de uma tragédia ambiental ocorrida, em razão da adesão da empresa a um Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta (TTAC), com o objeto expresso de promover a indenização e reparação dos danos causados em razão de uma falha ocorrida no curso das atividades econômicas, que desencadeou o rompimento da barragem de Mariana/MG. O voto vencedor concluiu que essas despesas não seriam necessárias à realização das atividades do contribuinte, nem mesmo para o seu fomento, mas para reparar algo que não deveria ter ocorrido, rejeitando a sua dedução.

Um caso específico de negócio jurídico para reparação do Erário é o chamado “acordo de leniência”, previsto na Lei n. 12.846/2013⁵³, que possui a natureza jurídica de um *negócio jurídico processual*, caracterizado pela referida bilateralidade de utilidades: amenização das sanções, para o infrator que coopera; detecção e prova de infrações, para o Estado. Busca-se, por meio dele, a *responsabilização administrativa e cível* de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, sem obstar eventual persecução penal da empresa e das pessoas físicas pelos ilícitos eventualmente apurados⁵⁴.

A respeito disso, parece-nos que a realização do acordo de leniência é um ato de caráter lícito, mutuamente benéfico para os seus participantes. Ela não se destina a converter o ilícito em lícito, ou excluir a culpabilidade do agente,

51. CARF, Acórdão n. 1301-006.033, j. 21.09.2022.

52. CARF, Acórdão n. 1402-006.778, j. 11.03.2024.

53. 5ª Câmara de Coordenação e Revisão, Estudo Técnico n. 01/2017, p. 50.

54. Como dispõe o art. 3º da Lei n. 12.846/2013: “Art. 3º A responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores ou de qualquer pessoa natural, autora, coautora ou partícipe do ato ilícito”.

mas apenas a mitigar as sanções aplicáveis nos específicos âmbitos civil e administrativo, e viabilizar a reparação integral dos danos causados, como determina o art. 16, § 3º da Lei n. 12.846/2013, *verbis*: “O acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado”. E mais, ele vai muito além do estabelecimento de multas de caráter reparatório ou punitivo, envolvendo a possibilidade de transacionar e suspender uma série de sanções que impactam diretamente no “contexto comercial” e na “situação comercial da pessoa jurídica” – afetando a capacidade da fonte produtora de rendimentos manter a sua atividade normal⁵⁵.

Nessa linha, a adesão ao acordo de leniência teria a finalidade de viabilizar a manutenção da pessoa jurídica enquanto fonte geradora de rendimentos, *vis-à-vis* do que ocorreria caso não houvesse a adesão à colaboração, ao passo que viabiliza o dever de reparação do dano, que se entende ter *natureza ressarcitória ou compensatória* do Erário, senão vejamos:

A reparação integral do dano, como é cediço, tem *status* constitucional e não configura, de fato, espécie de sanção. Consiste, antes e essencialmente, em obrigação *ex lege*: a de restituição de uma situação ao estado anterior ao do dano causado a outrem, inclusive ao erário. Assim, não é passível de dispensa automática e imediata nem de isenção, em sede de acordo de leniência, sequer pela pessoa jurídica de direito público lesada, até porque podem existir lesados com interesse, como acionistas minoritários de empresas públicas.

No que tange à esfera civil em que, por definição, está primariamente inserida a obrigação de reparar de danos a terceiros, importa notar que este dever decorre de qualquer ato ilícito praticado, pois, como dispõe o Código Civil, a responsabilidade civil extracontratual (ou aquiliana) decorre da violação ou abuso de direito, de forma a acarretar a reparação, sempre que for causado dano (artigos 186, 187 e 927 do Código Civil). E também no âmbito da LIA está prevista a obrigatoriedade

55. “No microsistema anticorrupção, fundamental para a punição efetiva da pessoa jurídica corruptora é a previsão de penalidades que afetam diretamente a existência material da empresa, que vão desde as pecuniárias e restritivas de direitos de contratação com o Estado e de auferimento de recursos públicos até a possibilidade radical de dissolução compulsória, desde que presentes certas circunstâncias. Trata-se de medidas que visam a inibir condutas ilícitas e a adequar o caráter instrumental da sanção, com sua carga pedagógica, preventiva e repressiva, mas também simbólica, à natureza peculiar do agente infrator, um ente moral” (cf. 5ª Câmara de Coordenação e Revisão, Estudo Técnico n. 01/2017, p. 112-113).

de reparação do dano acarretado ao patrimônio público, reforçada por disposições da nova lei anticorrupção⁵⁶.

A dedução das despesas decorrentes do acordo de leniência foi autorizada recentemente no Acórdão n. 1004-000.137⁵⁷, no qual o Colegiado entendeu que as multas não seriam decorrentes diretamente dos ilícitos realizados, mas sim do acordo de leniência firmado com o Ministério Público, e que o acordo *per si* seria um ato lícito, negocial, do que decorreria a referida sanção, além de pontuar também a inevitabilidade do referido negócio para que a empresa pudesse prosseguir com as suas atividades econômicas, o que viabilizaria a sua manutenção enquanto fonte produtora de renda. Além disso, sustentou que os requisitos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964 estariam atendidos, pois o critério de usualidade ou normalidade deve receber uma exegese mais ampla para não excluir despesas essenciais, ainda que atípicas ou extraordinárias.

Um terceiro grupo de multas de caráter total ou parcialmente compensatório, além de uma natureza de “absorção”, é o das multas e contribuições compulsórias estabelecidas no âmbito da legislação que dispõe sobre as infrações contra a ordem econômica e sanciona práticas anticoncorrenciais, em especial as Leis ns. 8.884/1994 e 12.529/2011.

A função compensatória ou de expulsão/absorção (*Abschöpfung, Disgorgement*) de vantagens indevidas por meio das multas não é exclusiva, podendo coexistir com a função punitiva, e é estabelecida pela própria legislação, ao prever especificamente, no art. 45 da Lei n. 12.529/2011, que na definição da pena serão considerados (i) “a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator”; (ii) “os efeitos econômicos negativos produzidos no mercado” e (iii) “o grau de lesão, ou perigo de lesão, à livre concorrência, à economia nacional, aos consumidores, ou a terceiros”; além de outros fatores correlacionados. Nessa esteira, o art. 37, I, da mesma lei estabelece que a multa aplicada sobre o faturamento bruto da empresa *nunca será inferior à vantagem auferida*, quando for possível sua estimação, indicando que a finalidade, pelo menos da sua parcela mínima, é absorver ou neutralizar as vantagens econômicas, *i.e.*, o rendimento auferido pelo infrator por meio das práticas contrárias à ordem econômica e sanciona-

56. 5ª Câmara de Coordenação e Revisão, Estudo Técnico n. 01/2017, p. 102.

57. CARF, Acórdão n. 1004-000.137, j. 08.04.2024.

das por essa lei, sem prejuízo da existência de uma parcela adicional voltada a efetivamente penalizar o sujeito.

A esse respeito, a OCDE possui orientação no sentido de que a imposição de multas por condutas concorrenciais deve ter três finalidades, podendo cada jurisdição dar maior ou menor ênfase a cada uma delas na estruturação da sua legislação: (i) desestimular ou eliminar incentivos para a adoção de condutas ilegais ou anticompetitivas; (ii) punir a empresa ou o indivíduo responsável pela infração à legislação concorrencial; e (iii) absorver os benefícios financeiros obtidos pelo sujeito por sua atividade ilegal⁵⁸.

Paralelamente à possibilidade de imposição de multa, o art. 85 da Lei n. 12.529/2013 estabelece que o infrator poderá também firmar com o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) um Termo de Compromisso de Cessação (TCC), com a finalidade de fazer cessar a conduta investigada ou os seus efeitos lesivos, além de fixar uma contribuição pecuniária ao Fundo de Defesa de Direitos Difusos (FDD), quando cabível. Essa contribuição deverá observar o mesmo parâmetro mínimo estabelecido para as multas, de não ser inferior à vantagem indevidamente obtida (art. 85, § 2º), e é destinada a um fundo criado pela Lei n. 7.347/1985, para a reparação dos danos causados ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico, paisagístico, por infração à ordem econômica e a outros interesses difusos e coletivos.

Em ambos os casos, tanto a multa aplicada quanto a contribuição devida pela adesão ao TCC têm uma finalidade total ou parcial de absorver a vantagem indevidamente obtida, o que não se confunde com o escopo especificamente punitivo da sanção. Além disso, as infrações à legislação concorrencial se dão intrinsecamente no contexto das atividades econômicas das empresas, o que atenderia *a priori* um critério de causalidade entre a despesa e a esfera econômica.

A RFB, por meio da Solução de Consulta n. 260/2012, entendeu que a contribuição estipulada em um TCC, firmado no âmbito do CADE, mesmo que sem reconhecimento de culpa do contribuinte pela infração, não poderia ser considerada uma despesa operacional *por não ser necessária e usual às atividades da empresa*.

58. OECD. *Fining Methodologies for Competition Law Infringements*. Paris: OECD, 2019. p. 7.

No âmbito do CARF, o Acórdão n. 1201-006.197⁵⁹ analisou especificamente a dedutibilidade das contribuições feitas ao FDD, em razão de transgressões à legislação de Direito concorrencial, rejeitando-a. A decisão inicia pontuando que a inexistência de vedação expressa à dedução de qualquer valor não o exime de passar pelo crivo da regra geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/1964 – pelo contrário, as proibições expressas relativas a determinadas despesas as alcançam mesmo que atendam aos requisitos da regra geral. Em seguida, aponta que a contribuição ao FDD é reflexo de uma conduta incompatível com a noção de Estado de Direito, o qual impõe certos limites à livre-iniciativa, e que seria possível a prática das atividades sem ofensa ao ordenamento jurídico. Aduz também que a dedução da contribuição em questão “penalizaria duplamente a sociedade”, pelas práticas anticoncorrenciais e pela divisão do ônus econômico da “punição”, e que autorizar isso seria um incentivo a práticas contrárias ao ordenamento jurídico.

Na mesma linha, e analisando caso análogo, o Acórdão n. 1401-000.962⁶⁰ também rejeitou a dedução dessas despesas para fins de IRPJ, por entender que essas não atenderiam aos requisitos de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, mas autorizou a dedução para fins da CSLL, cuja base de cálculo seria o lucro líquido – e não o lucro real –, e, portanto, estaria sujeito apenas às vedações expressas de dedutibilidade, mas não à regra geral de despesas operacionais. Esse entendimento relacionado à CSLL, entretanto, foi reformado posteriormente pelo Acórdão n. 9101-002.970⁶¹.

Por fim, além das multas compensatórias aplicadas em decorrência de adesão voluntária do contribuinte a termos de ajustamento de conduta ou acordos de leniência, há também a possibilidade de ele se sujeitar a multas ou encargos *com essa mesma função*, por força da aplicação direta da lei, sem que haja o concurso de sua vontade a esse respeito.

Um exemplo disso são os encargos legais previstos no art. 1º do Decreto-lei n. 1.025/1969, cobrados do contribuinte executado por dívida não paga, correspondente a 20% do valor da dívida que deve ser recolhido aos cofres públicos, como renda da União, sendo calculado sobre montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora.

59. CARF, Acórdão n. 1201-006.197, j. 18.10.2023.

60. CARF, Acórdão n. 1401-000.962, j. 10.04.2013.

61. 1ª CSRF, Acórdão n. 9101-002.970, j. 04.12.2017.

O STJ, ao julgar o REsp n. 1.521.999/SP⁶² (Tema Repetitivo 969), concluiu que eles teriam a natureza de crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional. O acórdão é expresso a respeito, *verbis*: “O encargo legal não tem natureza de crédito tributário, pois não decorre do fato gerador da exação, já que se destina a ressarcir as despesas com a arrecadação de tributos (art. 3º da Lei n. 7.711/88)”, deixando clara a sua natureza compensatória.

Ao analisar a tributação dos referidos encargos, concluiu o CARF, por meio do Acórdão n. 1201-003,562⁶³ que mesmo na hipótese de os encargos incidirem sobre despesas indedutíveis (como a multa tributária cobrada junto com o tributo devido), eles seriam dedutíveis em razão da sua natureza compensatória, que não se confundiria com o caráter punitivo do crédito que lhe serviu de base de cálculo.

4 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA E A NECESSIDADE DE REVISÃO DOS CRITÉRIOS

Da exposição acima, se verifica a inexistência de parâmetros seguros para se analisar a dedutibilidade ou não de certas despesas relacionadas à prática de atos ilícitos, o que contribui para uma jurisprudência oscilante, que trata de forma distinta gastos de idêntica ou análoga natureza, fazendo o uso de diversos argumentos distintos, que muitas vezes sequer conversam entre si.

Em nosso entender, grande parte dessa dificuldade da jurisprudência decorre da confusão a respeito da identificação das cláusulas gerais de dedutibilidade de despesas, presentes na legislação brasileira. É o que se dá, por exemplo, no PN CST n. 61/1979, que rechaça a possibilidade de dedução de multas administrativas confrontando-as exclusivamente com o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, em especial pelos critérios de necessidade e usualidade. Conforme desenvolvemos com maior vagar em outro trabalho⁶⁴, trata-se, *data venia*, de um equívoco histórico da jurisprudência e da doutrina brasileiras restringir a

62. STJ, Primeira Seção, Acórdão do REsp n. 1.521.999/SP, j. 28.11.2018.

63. CARF, Acórdão n. 1201-003,562, j. 22.01.2020.

64. DANIEL NETO, Carlos Augusto, A evolução dos critérios gerais de dedutibilidade fiscal de despesas no Brasil e a concretização do princípio da renda líquida objetiva. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 643-678, 2. quadrim. 2024.

análise das condições de dedutibilidade das despesas aos requisitos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

Em uma interpretação histórica da concretização do princípio da renda líquida objetiva na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, verifica-se que a cláusula geral do art. 37, “a”, do Decreto-lei n. 4.178/1942 foi desdobrada, com a edição da Lei n. 4.506/1964, em duas cláusulas gerais de dedutibilidade: a primeira, presente no art. 46 da Lei n. 4.506/1964⁶⁵, refere-se aos “custos”; e a segunda às “despesas operacionais”, presente no art. 47 da mesma lei⁶⁶, que foram articuladas de forma a serem conceitos “complementares”, dentro do âmbito de concretização do princípio da renda líquida objetiva. Mais do que isso, elas possuem condições de aplicação distintas, e concretizam em suas regras o *princípio da causalidade* de formas distintas, a depender da natureza da despesa a que se referem.

O art. 46 traz um conceito de “custos” para fins da tributação da renda, que não necessariamente será coincidente com o conceito contábil de custos fixado posteriormente pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 e demais atos normativos a respeito. Para fins tributários, o legislador adotou o princípio da causalidade direta na qualificação das despesas como custos, adotando como parâmetro de referência apenas as atividades de aquisição, produção e venda dos bens e serviços, e desde que as transações sejam por conta própria. Além disso, substituiu-se a qualificação do vínculo causal existente, baseada na expressão “necessária”, pelo termo “relativos”, que indica um afastamento da exigência de um teste de essencialidade para o enquadramento dos custos como dedutíveis, *i.e.*, que ele seja condição *sine qua non* para a realização das atividades.

A causalidade exigida pelo art. 46 se baseia apenas na verificação de despesa ou encargo que se relacione *diretamente* com as atividades do contribuinte, *i.e.*, as despesas ou encargos não serão custos intrinsecamente, mas apenas na medida em que sejam envidadas para aquisição de utilidades empregadas na

65. “Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como [...]”

66. “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

aquisição, produção e revenda dos bens ou prestação do serviço, mesmo que não sejam essenciais, mas desde que relacionados a essa atividade.

Por seu turno, o art. 47 traz a definição de “despesas operacionais”, que são aquelas que, não sendo computadas nos custos (*i.e.*, não atendendo ao critério do art. 46 da mesma lei), são “necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”. Ademais, seu § 1º estabelece que “são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”, e o § 2º que “as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

O art. 47 também tem como base uma relação de causalidade, ao estabelecer que as despesas serão necessárias à atividade da empresa ou a manutenção da fonte produtora. Entretanto, por uma questão conceitual, tendo em vista a ressalva de que as despesas operacionais não são custos, no que diz respeito às atividades da empresa, esse vínculo de causalidade não será direto, mas indireto ou mediato. Esse dado é importante, caso contrário haveria uma superposição entre os dois conceitos estabelecidos pela legislação, o que não parece ser o caso, tendo em vista a ênfase do legislador.

Desse modo, o art. 47 parece contemplar dois tipos distintos de causalidade: (i) em relação às atividades da empresa, a causalidade deverá ser indireta, e qualificada pela sua necessidade do gasto para a realização das transações ou operações da empresa (que não sejam diretamente ligadas às suas atividades profissionais); e (ii) em relação à manutenção da fonte produtora, *a priori* a legislação não restringe a dedutibilidade a uma relação de causalidade direta, pois esses gastos não estão compreendidos no conceito de custos, mas exige que ela esteja qualificada pela necessidade do gasto.

O fato de a doutrina e a jurisprudência brasileiras terem reconhecido o caráter de cláusula geral de dedutibilidade exclusivamente ao art. 47 fez com que a análise da dedução de todas as despesas passasse pelo crivo de uma relação de causalidade qualificada pela “essencialidade” ou “necessidade”, culminando na restrição do direito de deduzir diversos valores que, pela sua natureza, deveriam ser tratados como custos e, portanto, dependeriam apenas da verificação de uma relação de causalidade direta com a atividade.

Trazendo para o tema ora enfrentado, um exemplo disso diz respeito ao tratamento de despesas com multas de caráter administrativo, decorrentes de

infrações não intencionais, cometidas no curso da atividade profissional – por exemplo, a cobrança de uma multa administrativa de trânsito em uma empresa de transportes, ou uma multa administrativa de órgão regulador, por deslizes ocorridos no curso da prestação de atividade regulada.

Nesses casos, como demonstrado, a jurisprudência do CARF tem discutido esses temas à luz dos critérios do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, e se embrenhado em um elevado grau de subjetivismo para avaliar questões como necessidade e normalidade dessas despesas. Em rigor, por se tratar de despesas que têm uma relação de causalidade direta com a atividade econômica do contribuinte, e decorrem diretamente do seu exercício, elas deveriam ser enquadradas não como despesas operacionais, nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, mas como *custos*, por atenderem ao critério do art. 46 da mesma lei, sem qualquer necessidade de avaliação de necessidade do referido dispêndio.

Outro exemplo disso são as multas de caráter contratual, que guardem relação direta com a prestação do serviço ou fornecimento de bens. Verificada a causalidade direta entre a despesa e a atividade econômica – realizada por força do contrato –, torna-se irrelevante investigar a natureza do vínculo contratual, se de Direito público ou privado, para fins de enquadramento dos gastos na regra do art. 46 da Lei n. 4.506/1964.

Com isso, pretendemos evidenciar a pluralidade de formas com que o princípio da causalidade pode ser concretizado na legislação brasileira, e o equívoco em aplicar os critérios do art. 47 para todos os tipos de despesas, gerando controvérsias sobre gastos que deveriam, em rigor, se submeter apenas ao crivo e às condições do art. 46, o que resta especialmente evidente no âmbito dos gastos relacionados a atos ilícitos.

5 CONCLUSÃO

Em conclusão, pode-se observar que a jurisprudência administrativa brasileira tem sido oscilante na estruturação de critérios para analisar a dedutibilidade de gastos relacionados a ilícitos, tais como multas fiscais ou administrativas, multas contratuais e multas decorrentes de termos de ajuste de conduta.

Entendemos que grande parte dessa confusão decorre da tentativa de enquadrar todas essas despesas em um único parâmetro de dedução, o do art. 47 da Lei n. 4.506/1964. Em nossa opinião, a Lei n. 4.506/1964 desdobrou a regra

existente anteriormente em duas cláusulas gerais de dedutibilidade, relativas aos custos (art. 46) e às despesas operacionais (art. 47). Não obstante ambas adotem o princípio da causalidade como critério de alocação do gasto na esfera profissional/econômica, as regras em questão estabelecem condições e critérios distintos para cada tipo de despesa, inclusive diferenciando quanto à finalidade, para as despesas operacionais.

Essa distinção gera impactos relevantes para a análise de multas que atualmente atraem grande controvérsia no âmbito do CARF, tais como as multas administrativas e aquelas decorrentes de contratos públicos. Apesar disso, essa não é a única causa da insegurança atual.

Este artigo teve a finalidade de expor de maneira panorâmica essa incerteza na jurisprudência e expor uma hipótese – não exauriente – da causa disso, de modo que há outras causas concorrentes que demandam maior investigação, como a própria compatibilidade de juízos relacionados à própria ilicitude da causa com a sua dedução, presente em grande parte dos acórdãos mencionados, ou a relevância da assunção de risco no negócio para a qualificação do vínculo de causalidade e de necessidade.

6 REFERÊNCIAS

5ª Câmara de Coordenação e Revisão. Estudo Técnico n. 01/2017. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/guia-pratico-acordo-leniencia/arquivos/Estudo-Tecnico-01-2017.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2024.

BRASIL. *Revista do Tribunal Federal de Recursos*, Brasília, 1982.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A evolução dos critérios gerais de dedutibilidade fiscal de despesas no Brasil e a concretização do princípio da renda líquida objetiva. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 643-678, 2. quadrim. 2024.

MACHADO, Brandão. Multas administrativas e imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.745–2.779, 1990.

MEDINA OSÓRIO, Fábio. *Direito administrativo sancionador*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OECD. *Fining Methodologies for Competition Law Infringements*. Paris: OECD, 2019. Disponível em: [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP/LACF\(2019\)5/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP/LACF(2019)5/en/pdf). Acesso em: 7 jun. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.; FOLLONI, André Parmo (org). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148–213.