MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13136.721168/2021-00**
ACÓRDÃO	9101-007.659 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	1 de setembro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SAMARCO MINERAÇÃO S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

MULTA ADMINISTRATIVA POR INFRAÇÃO AMBIENTAL. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as multas sancionatórias decorrentes da prática de infrações administrativas, por se tratar de despesas não necessárias à atividade empresarial, mesmo que dela possa ser decorrente. Ainda que as multas por infrações administrativas sejam aplicadas em face da atividade da pessoa jurídica, se estas decorrem do seu exercício irregular ou ilícito, tal comportamento não pode ser considerado necessário, nem tampouco usual ou normal na operação ou atividade empresarial exercida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Jandir José Dalle Lucca. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luís Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Efigênio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial da Contribuinte (fls.6660/6697) em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-006.778[1], de 11 de março de 2024 (fls. 6549/6573), por meio de qual aquele Colegiado julgou improcedente o Recurso Voluntário, nas matérias que ora se recorrem.

Assim restou assentada o Recurso ora Recorrido:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2016
>
> NULIDADE. DOMICILÍO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA.
>
> É valido 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.

[1] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a redução do prejuízo fiscal do IRPJ e da base negativa da CSLL, do ano calendário de 2016, conforme demonstrado nos autos de infração, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento.

O Despacho de Admissibilidade (fls. 7217/7248) deu seguimento parcial ao Recurso Especial unicamente a uma (1) das quatro (4) matérias suscitadas. A Contribuinte agravou, e o Despacho de Admissibilidade original foi mantido. Segue a matéria que contou com o seguimento para julgamento por esta turma, bem como os Acórdãos Paradigma admitidos:

Matéria	Acórdãos Paradigma
"matéria nº 3: Dedutibilidade de multas de natureza não tributária (despesas de cunho indenizatório e não sancionatório) em razão da ausência de vedação expressa"	9101-006.652 e 101-96.919

Assim foi justificado o seguimento:

Referindo-se ao primeiro paradigma, a Recorrente, afirma que "fica evidente que o acórdão ora recorrido diverge frontalmente do acórdão paradigma, porquanto manteve a glosa das deduções das multas aplicadas pela responsabilidade

objetiva da Empresa pelo Evento, sendo que foram aplicadas dentro do âmbito de atuação da contribuinte (multa aplicada pelos danos ambientais causados com o rompimento da barragem de Fundão, sendo que a Empresa é uma mineradora)".

Ainda de acordo com a Recorrente, diversamente do entendimento que prevaleceu no Acórdão recorrido, o segundo paradigma reconheceu "a dedutibilidade das multas decorrentes do descumprimento de deveres não tributários".

De fato, em análise ao inteiro teor das decisões comparadas, confirma-se a similitude fática entre elas, na medida em que nos três casos cuidou-se da análise de glosa de penalidades administrativas sem natureza fiscal, aplicadas em decorrência de fatos ocorridos no exercício da atividade empresarial. (grifos nossos)

No caso do Acórdão recorrido, a multa em tela fora aplicada pela Secretaria Estadual de Meio Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais em decorrência das consequências do rompimento de barragem. No primeiro paradigma, tratava-se também de multas ambientais, no caso impostas por Instituto do Meio Ambiente a uma agroindústria; e no segundo paradigma a análise se deu quanto a dedutibilidade de multa imposta pelo Banco Central do Brasil a instituição financeira. (grifos nossos)

Quanto ao fato de as penalidades terem sido impostas por órgãos ou instituições diferentes, em razão de fatos também diferentes, valho-me, aqui, dos fundamentos adotados no voto do Acórdão nº 9101-006.652, afirmando a irrelevância dessas distinções para fins de conhecimento do recurso especial naquela assentada:

> A contribuinte, em suas contrarrazões (fls. 2.709 a 2.725), combate o conhecimento do recurso especial nesta matéria.
>
> Para tanto, aduz que os paradigmas não atendem aos requisitos legais e que as decisões teriam interpretado a questão da dedutibilidade ou não das multas a partir do conceito de sua necessidade à atividade empresarial e que os mesmos julgados não enfrentaram a questão de se atribuir tratamento tributário diverso para duas espécies de penalidades, que foi desenvolvida no acórdão recorrido.
>
> Não há razão para a insurgência da contribuinte nesta matéria. **É irrelevante para o deslinde da questão o fato da multa contestada ter sido imposta pelo Bacen (Banco Central do Brasil), pela Aneel (Agência Nacional de Energia Elétrica) ou pelo IMA (Instituto do Meio Ambiente), este último o caso dos autos.**
>
> **A questão controvertida é se multa de natureza não tributária pode ser deduzida da base de cálculo do Imposto de Renda. E as multas aplicadas pelos três diferentes órgãos fiscalizadores, nas decisões cotejadas, são de natureza não tributária.**

DOCUMENTO VALIDADO

(destaques ora acrescidos)

Portanto, para efeito de aferir a necessária similitude fática, considero da mesma forma suficiente a circunstância de que nos casos aqui comparados "a questão controvertida é se multa de natureza não tributária pode ser deduzida da base de cálculo do Imposto de Renda".

Constatada a similitude fática, verifica-se que no Acórdão recorrido chegou-se a conclusão diametralmente oposta àquela alcançada nos paradigmas, no que tange à dedutibilidade de multas não tributárias. Dessa forma, entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que há uma divergência jurisprudencial em torno da matéria.

Quanto à questão da dedutibilidade de multas não tributárias, valendo-se da fundamentação desenvolvida na decisão de primeira instância, no **Acórdão recorrido** restou assentado que "a interpretação pertinente à incidência da norma restritiva de dedutibilidade de despesas ou custos encontra-se consolidada desde a edição de orientação contida expressamente no art. 6º do Parecer Normativo CST nº 61, de 24/10/1979 que rotula a multa por infração de lei não tributária e recebe tratamento de despesa indedutível para fins de tributação do imposto de renda".

No referido Parecer Normativo, reproduzido em parte na decisão recorrida, consta que "essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/1975, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora", de modo que "é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública".

Adicionalmente, afirmou-se na decisão recorrida que "o disposto no artigo 57 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, vigente à época dos fatos, é claro e taxativo no sentido oposto da tese do impugnante".

Por outro lado, sob situação fática análoga, no primeiro paradigma (Acórdão nº 9101-006.652) foi dada solução jurídica diametralmente oposta. Valendo-se de interpretação sistemática das normas pertinentes ao tema, concluiu-se que "as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho desta atividade". Nesse sentido, destacou-se que "o risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo", de modo que, "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)".

De maneira análoga, no segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.919) prevaleceu entendimento de que as multas administrativas que decorrem de infrações

DOCUMENTO VALIDADO

> cometidas no exercício das atividades empresariais revestem-se da condição de despesas operacionais, sendo, portanto, passíveis de dedução na apuração do lucro real.
>
> Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas quanto à matéria, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

Instada a se manifestar, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões (fls. 7347/7355), não se insurgindo ao conhecimento, mas tão somente quanto ao mérito, pois:

a) "*... os pagamentos realizados pela recorrente não se deram em razão de um necessário, normal e usual cumprimento de obrigações e de negócios celebrados para a realização de seu objeto social. Os pagamentos foram consequência da reparação de enormes e graves danos causados à sociedade, à economia e ao meio ambiente. pagamentos realizados.*"

b) "*A imprescindibilidade do gasto, para a sua caracterização como despesa necessária, exige que o gasto seja da essência da atividade. Não é da essência da atividade de mineração causar danos ambientais, pois a atividade possui uma série de regramentos e de medidas de segurança com o objetivo de que a atividade seja exercida sem danos ao meio ambiente. A necessidade e essencialidade dos gastos referem-se àqueles incorridos em transações e em operações – ou seja, em negócios jurídicos e em procedimentos para criar, produzir e entregar seus produtos e serviços – que, se não forem realizados, impedem o exercício da atividade e, consequentemente, a realização do objeto social da pessoa jurídica empresária". "Portanto, sustentar que a reparação de danos ambientais é despesa necessária seria reconhecer a impossibilidade de realizar a exploração econômica da atividade de mineração sem que ocorressem danos catastróficos ao meio ambiente. Se a sociedade pode exercer a atividade de mineração sem causar um desastre ambiental, então os gastos relacionados ao ressarcimento dos danos ambientais oriundos desse desastre não podem ser enquadrados no conceito de despesa necessária".*

c) "*Agride até mesmo o senso comum sustentar que gastos com ressarcimentos de danos ambientais de largas proporções são normais e usuais, ou seja, são costumeiros, ordinários e habituais na atividade de mineração. Na ótica das transações de uma sociedade empresária, nenhuma espécie de negócio jurídico tem por objeto um dano ambiental. Por sua vez, na ótica das operações empresariais, o dano ambiental não faz parte do ordenamento do processo produtivo, não está presente em nenhum modelo de produção, entendido como o conjunto de técnicas de produção e estratégias de gerência que promovem o referido ordenamento".*

DOCUMENTO VALIDADO

d) *"*Em relação à pretensão de dedução fiscal das multas aplicadas, tem-se que as multas por infrações de natureza não tributária são indedutíveis, conforme Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, in verbis: *"art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais"*. Colaciona Acórdão nº 1402-006.778, de 11/03/2024).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame monocrático de admissibilidade, tendo sido o Recurso Especial considerado dedutível.

CONHECIMENTO

No caso do primeiro Acórdão Paradigma nº 9101-006.652[2] (Caso AGROVALE), por concordar com o Despacho de Admissibilidade de fls. 7217/7248, bem como não haver oposição da PGFN, oriento meu voto para admitir o Paradigma como formador do dissenso jurisprudencial.

Neste particular cabe uma pequena nota, porquanto esse Acórdão Paradigma não foi admitido no Acórdão nº 9101-007.533[3], de março de 2026, por unanimidade. Naquele caso, o paradigma foi recusado, pois não se sabia exatamente a origem das multas que haviam sido escrituradas como "*multas de trânsito*", e não havia discussão sobre "v*inculação com os riscos da atividade explorada pelo sujeito passivo"*. Confira-se:

> Nota-se, assim, que o acórdão ora comparado reconheceu a dedutibilidade de uma multa administrativa de natureza ambiental (IMA), cuja origem restou comprovada, adotando como premissa que tal dispêndio possuiria relação direta com a atividade operacional da contribuinte (uma agropecuária).
>
> Ao passo, então, que no acórdão recorrido não se sabe a exata origem das infrações cujas despesas foram escrituradas na rubrica multas de trânsito – o que inclusive impediria aferir a sua necessidade caso superada a aplicação do art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95 -, no acórdão cotejado não se questiona a efetiva origem da

[2] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

[3] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

> multa e sua vinculação com os riscos da atividade explorada pelo sujeito passivo. Daí a dessemelhança fático-jurídica que afasta a caracterização da divergência, até mesmo porque não é possível criar a convicção de que o Colegiado do paradigma de fato reformaria o acórdão recorrido nesse particular.

Contudo, não é o caso do presente feito, motivo pelo qual entendo como apto a formar o dissidio jurisprudencial.

No caso do Acórdão Paradigma nº 101-96.919, não se trata de multa ambiental (trata de multa aplicada pelo Banco Central do Brasil), mas a discussão subjacente é exatamente a mesma. Qual seja: dedutibilidade de uma multa aplicada por infração (ilícito) por órgão regulador. Destaco do relatório do Acórdão Paradigma:

> "....normas de natureza não tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais e trabalhistas... tendo em vista que a dedutibilidade das despesas se condiciona à que estas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora"

Já do voto, extraímos:

> Da análise da legislação supracitada citada vê-se que para que uma despesa possa ser deduzida na apuração de lucro líquido, deve revestir-se de certos requisitos, a saber:
>
> 1.Ter sido comprovadamente realizada
>
> 2. Serem usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (requisitos subjetivos)
>
> O primeiro requisito, a efetividade da realização da despesa, é um elemento objetivo, visto que deve ser comprovada por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores com as despesas informadas. Quanto aos outros requisitos para a dedutibilidade são impregnados são de subjetividade, isto é, a possibilidade de sua dedução dependerá da análise caso a caso, com a verificação da influência de tal despesa na atividade e manutenção da fonte produtora. Uma despesa pode ser dedutível para determinada pessoa jurídica e não sê-lo para outra.
>
> Não há discussão nos autos acerca da efetividade das despesas. Resta portanto a análise da usualidade, normalidade e necessidade das despesas para a consecução das atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora.
>
> Ambas despesas glosadas, multas aplicadas pelo BACEN em sua ação regulamentadora da atividade da recorrente e as multas sobre cheques devolvidos indevidamente, são conseqüências 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, passíveis de serem deduzidas na apuração do lucro real.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto à restrição do artigo 34 não se aplica ao caso presente pois as multas sobre apreço não se revestem de natureza fiscal.

Entendo que não é objeto sobre o qual recaiu o "ilícito" (uma coletividade, um ou alguns indivíduos) ou mesmo o órgão sancionador suficiente a afastar a similitude entre os casos comparados.

Com efeito, oriento meu voto para Conhecer do Recurso Especial.

MÉRITO

Como delimitado acima, a matéria diz respeito tão somente à dedutibilidade (ou não) das despesas com multas não tributárias, sob a ótica do art. 344, §5º (reprodução do §5º, do art. 41, da Lei 8981/1995), e também quanto ao art. 299 (reprodução do art. 47, da Lei nº 4.506/1964), ambos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99). Vejamos os textos:

Seção III Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 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, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Subseção IX Tributos

e Multas por Infrações Fiscais

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> § 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).
>
> (...)

Esta observação é importante, porquanto toda a discussão acaba por abordar tais dispositivos, e também as normas infralegais que os interpretam. No Recorrido, a norma do art. 344, do RIR/99 foi afastada pela DRJ (cujo voto foi transcrito no mérito do Acórdão Recorrido), em razão da interpretação que foi dada pela autoridade fiscal, através do Parecer Normativo CST n 61, de 1979. Confira-se:

> 36. A impugnante também alega que, dentre as despesas glosadas pela autoridade autuante, consta despesa com multa aplicada pela SEMAD-– Secretaria Estadual de Meio -Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais, assim como, dos juros vinculados à referida multa. E entende que tal despesa também estaria relacionada com a responsabilidade objetiva e que teria sido aplicada devido aos impactos ambientais causados no exercício regular de suas atividades de mineração, e não com atos ilícitos. Argumenta que, ainda que estivesse relacionada com atos ilícitos, não há norma que vede a dedução de penalidades, pois o que existe é apenas uma norma que veda a dedução de multas tributárias.
>
> 37. Equivoca-se a impugnante em seus argumentos.
>
> 38. Dentre as despesas com reparos ambientais e socioambientais glosadas no procedimento fiscal, encontra-se a multa no valor de R$ 112.690.372,32 mencionada pela recorrente, além dos juros vinculados à referida multa, no valor de R$ 16.047.109,02.
>
> 39. Verifica-se que tal despesa é relativa à multa aplicada pela SEMAD – Secretaria Estadual de Meio -Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais, e dos juros vinculados à referida cobrança, em razão do acidente na barragem do Fundão e foi contabilizada na conta contábil 40640017, conforme descrição apresentada no Termo de Verificação Fiscal:
>
> (...)
>
> 40. Trata-se, portanto, de despesa de multa de natureza não tributária e, sobre o tema, a interpretação pertinente à incidência da norma restritiva de dedutibilidade de despesas ou custos encontra-se consolidada desde a edição de orientação contida expressamente no art. 6º do Parecer Normativo CST nº 61, de 24/10/1979 que rotula a multa por infração de lei não tributária e recebe tratamento de despesa indedutível para fins de tributação do imposto de renda:
>
> > "6. MULTA POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA
> >
> > 6.1 – O parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, Sunab, etc.), penais, trabalhistas, etc.
>
> 6.2 – Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/1975, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.'

41. Por sua vez, o disposto no artigo 57 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, vigente à época dos fatos, é claro e taxativo no sentido oposto da tese do impugnante:

Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004

> DAS MULTAS POR INFRAÇÕES DIVERSAS
>
> Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.
>
> 42. Ademais, o art. 344, §5°, RIR/99, diz " 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 pagamentos de tributo". Assim, não se revestindo das características de natureza compensatória, nem preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, tais multas não são dedutíveis.

Nessa ordem de ideias, então, o que deveria prevalecer seriam as regras de dedutibilidade insculpidas no art. 299, do RIR/99. Além disso, no Recorrido, acrescentou-se:

> Além das razões exaustivamente expostas no Voto acima, cumpre acrescentar, ainda, que seria de se estranhar que gastos referentes à indenização e reparação sejam considerados necessários, usuais ou normais, como estabelecido no art. 299 do RIR/99.
>
> Caso assim fosse entendido, teríamos a incompreensível situação, no caso aqui discutido, em que, para garantir a realização de suas atividades econômica, seria necessário, normal e usual para empresa recorrente gastos decorrentes de desastres ambientais.
>
> Seria o mesmo que admitir que outros desastres ambientais podem acontecer, sem qualquer responsabilidade para a recorrente, já que os gastos deles decorrentes, seriam "necessários, normais e usuais".
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> Ora como seria possível supor que gastos decorrentes deste acidente de tamanha gravidade como acima descrita possam ser considerados "necessários, normais e usuais"? Ou relacionadas às atividades da empresa, como a requerente requer?
>
> (...)
>
> Restou claro, pelo que já foi explanado, que os dispêndios glosados não se tratam de despesas decorrentes de operações ou transações exigidas pela atividade nem são usuais ou normais a sua realização, mas decorrentes do acidente ambiental.
>
> (...)
>
> **Das multas ambientais**
>
> A recorrente ainda apresenta como alegação que as multas aplicadas não decorreram de qualquer ato ilícito por ela praticado, mas que foi aplicada pura e simplesmente porque o evento, que ocorreu em decorrência do exercício regular da sua atividade, gerou impactos ambientais.
>
> Assim, entende a recorrente, novamente, que as multas aplicadas decorrentes deste acidente estariam relacionadas à atividade operacional da empresa.
>
> A DRJ no voto copiado acima, já esclarece que as multas de natureza não tributárias não são dedutíveis do Lucro Real, nem da base de cálculo da CSLL.
>
> Além disso, essas multas, da mesma maneira que todos os demais gastos glosados, são dispêndios decorrentes do mesmo desastre ambiental, o que também inviabiliza a sua dedução, como já amplamente explanado.

Sobre a matéria, este Conselheiro adota os brilhantes ensinamentos do Professor Doutor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em estudo assinado com o Professor Doutor Jonathan Barros Vita, a propósito do XI Encontro Internacional do CONPEDI CHILE-SANTIAGO[4], realizado em 2022, cujos excertos abaixo se reproduzem, fazendo-os como minhas razões de decidir, mas não sem antes render a devida reverência pela capacidade de síntese ao abordar o tema.

A primeira parte do estudo aborda as questões doutrinárias sobre o conceito de renda, seja pela perspectiva constitucional e infraconstitucional, e de onde extraímos (com grifos e negritos nossos):

> O legislador possui liberdade relativa ao interpretar quaisquer dos dispositivos previstos na CF. Assim sendo, possui liberdade relativa para conceituar a renda. Pode optar pelos vários conceitos trazidos pelos economistas e financistas, de modo a alcançar a capacidade contributiva. Não pode, entretanto, elaborar, de forma arbitrária e ao revés da CF, um conceito de renda e proventos de qualquer

[4] ISBN: 978-65-5648-570-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XI
Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

natureza. E também não pode o legislador criar um conceito de renda através da ficção legal.

Acrescenta Hugo de Brito Machado (2009, p. 7) que:

> É evidente, portanto, que a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição. E como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão "renda e proventos de qualquer natureza", está sujeita ao controle de constitucionalidade.

O CTN (que exerce a função de Lei Complementar – LC) estabelece uma definição de renda, no artigo 43. Tem-se, assim, que o conceito de renda não é fixado por outros ramos do direito, o que torna ampla a zona da incerteza desse conceito de renda, conforme já mencionado.

Nesse contexto, Hugo de Brito Machado (2009, p. 8) observa que:

> Mesmo diante da definição de renda e proventos de qualquer natureza, formulada pelo Código Tributário Nacional, ainda tem o legislador ordinário certa liberdade na definição das hipóteses de incidência do imposto em questão. Não se pode, todavia, dizer que esse legislador desfruta de total liberdade em face da imprecisão dos conceitos utilizados pelo art. 43 do Código Tributário Nacional.

Também não se pode afirmar que a expressão "acréscimo patrimonial" seria vaga ou ambígua. Segundo Eros Grau (1998, p. 60): "Afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas e imprecisas não quer dizer, porém, que não tenham elas significado determinável".

Ainda seguindo esse raciocínio, Genaro Carrió (1971, p. 18), entende que:

> Los lenguajes naturales contienen palavras vagas. Con esto, quiero referirme al seguinte fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palavra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa da inclusión de um hecho o de um objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cualres nadie en su sanº juicio dudaría en aplicar la palavra en juego. Hay casos claramente excluídos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeiros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos.

Tem-se, então, que a liberdade do legislador fica adstrita à existência de um conceito duvidoso, indeterminado.

DOCUMENTO VALIDADO

Aliás, necessária a discussão de outro ponto: a utilização, pela Constituição, de conceitos de direito privado para estabelecer competência tributária. Discorrendo sobre o assunto, José Maria Arruda de Andrade (2014, p. 472) entende que:

> A Constituição, ao usar um conceito de direito privado que possui uma definição nº direito privado, incorpora e constitucionaliza essa definição ou esse conceito. O intérprete, portanto, ao interpretar esse conceito constitucionalizado (geralmente para realizar um controle de validade da regra legal de incidência com o da regra constitucional de competência), acaba por utilizar também o direito privado. Há uma conexão entre o conceito de direito privado constitucionalizado e a definição infraconstitucional. O intérprete deve, portanto, buscar essa definição na legislação de direito privado e, quando for o caso, inclusive nas interpretações doutrinárias e jurisprudenciais sobre ela.

Verifica-se que há situações em que claramente a Constituição adotou um conceito de direito privado, quando impede, por exemplo, a incidência de ITBI sobre direitos reais de garantia. Há situações em que não há certeza disso, como o próprio conceito de serviço. E há conceitos que claramente não são de direito civil, como a renda. Nesse caso, há uma margem maior de discricionariedade do legislador. Isso, contudo, não significa que ele, o legislador, pode tudo, porque há as zonas de certeza negativa e positiva.

Por isso se diz que, conforme a terceira linha, que é a adotada nessa pesquisa, o legislador deve atentar-se para o conceito previsto na Constituição, contudo, considerando o halo de imprecisão que há no conceito de renda, tem liberdade de, respeitando as zonas de certezas negativa e positiva, buscar a definição além daquilo que prevê a Constituição.

Dito isso, indaga-se: tem o legislador competência para impedir ou não impedir a dedução das multas?

A partir deste ponto, o estudo aborda a matéria ora posta em discussão:

3. Normas gerais, atos ilícitos e a neutralidade do princípio do "non olet"

O artigo 43 do CTN traz o fato gerador do IR. Contudo, esse imposto não nasce apartado dos ditames constitucionais que norteiam o sistema tributário.

Discorrendo sobre o assunto, Luis Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino (2018, p. 150) afirmam que:

> Nesse contexto, o "Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza", cujas características típicas foram captadas pelo constituinte na repartição das competências tributárias, desenhou-se inspirando-se em alguns paradigmas, dentre os quais assumiu destaque, desde seu surgimento no País (e de igual modo em outros ordenamentos jurídicos), o *princípio da renda líquida,* o qual garante ao contribuinte o direito à dedução de despesas necessárias à obtenção da riqueza sujeita à incidência

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, com a positivação realizada pelo artigo 43 do CTN, para que incida o IR exige-se: a) disponibilidade (algo de que se possa lançar mão) de um b) produto (resultado líquido) ou c) um acréscimo patrimonial. Não há, pois, como se afastar o princípio da renda líquida, que configura uma limitação ao poder do legislador ordinário de elencar as regras da base de cálculo do IR, mormente no que se refere à criação de hipóteses de indedutibilidade.

Nesse contexto, afirmam Schoueri e Galdino (2018, p. 151) que "o espaço deixado ao legislador ordinário subordina-se à essência da hipótese tributária e à definição da base de cálculo do Imposto de Renda estabelecidos pelo CTN e pela Constituição Federal".

No mais, o princípio da renda líquida é consectário da capacidade contributiva, na medida em que a capacidade contributiva pressupõe liquidez, e os impostos só podem ser pagos com liquidez.

Pois bem. Além do artigo 43 do CTN, outro artigo possui relevância para essa pesquisa: o artigo 3º do CTN, que traz a definição de tributo: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Depreende-se do conceito extraído acima que o binômio lícito/ilícito é totalmente irrelevante para ocorrência do fato gerador. Ensina o professor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (2021, p. 113) que:

> 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.

No mais, a incidência tributária deve ser feita na justa medida do fato tributável em todos os seus elementos de constituição, sem qualquer valoração quanto a eventual violação de outras normas do ordenamento jurídico.

Assim sendo, a renda deve ser caracterizada como o lucro, ou seja, a diferença entre as receitas e os custos e despesas. Seguindo esse raciocínio, tem-se que, ainda que os custos sejam decorrência também de um ato ilícito, devem ser considerados para identificação da renda líquida.

Ensina Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (2021, p. 114) que:

DOCUMENTO VALIDADO

> **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 autorizar sua subsunção à hipótese pode ser afastado sob a alegação de corresponder a alguma prática proibida por outras regras do direito.**

Nota-se que, para a incidência tributária, a licitude/ilicitude das práticas integrantes do próprio fato gerador do tributo é elemento estranho, e, então, totalmente irrelevante. Se a legislação tributária não considera a licitude/ilicitude, basta, para a tributação, a ocorrência do fato gerador.

Assim, a conclusão é uníssona: sendo o ganho tributável, pelo mesmo motivo deve ser admitida a dedução da despesa, sob pena de restar caracterizada real sanção por ato ilícito, o que, conforme já visto, é expressamente proibido pelo artigo 3º do CTN.

4. Dedutibilidade das multas na tributação da renda

A essa altura da pesquisa, resta evidente que as normas sobre dedutibilidade das despesas devem ser interpretadas conforme o princípio da renda líquida[1], em obediência ao que prevê o artigo 43 do CTN.

Resta examinar a maneira pela qual a Receita Federal do Brasil – RFB, os Tribunais Administrativos e Judiciais estão aplicando essas regras nos casos concretos.

Já se antecipa que, no que se refere à dedutibilidade das atividades ilícitas, discute-se sobre os diferentes tipos de ilícitos. Assim, há entendimentos variados sobre: a) a dedutibilidade de ilícitos tributários; b) a dedutibilidade de ilícitos não tributários que não sejam c) indenizações; d) gastos ilícitos, cuja dedutibilidade é vedada por convenções internacionais.

O que importa para essa pesquisa é a dedutibilidade de ilícitos não tributários (que não sejam indenizações).

Acerca das multas, o único dispositivo encontrado na legislação é o §5º do artigo 41 da Lei 8.891/1995 (BRASIL, 1995):

(...)

Assim, estabeleceu-se que as multas que decorram de infrações fiscais, como regra, são indedutíveis, mas podem ser dedutíveis se não resultarem da falta do

DOCUMENTO VALIDADO

pagamento ou do pagamento a menor do tributo, ou, ainda, se possuírem natureza compensatória.

Esse artigo revogou o artigo 16, §4º, do Decreto-Lei 1.598/77 (BRASIL, 1977), mas possui exatamente o mesmo texto do revogado. Com a finalidade de interpretar esse então artigo 16, §4º, do Decreto-Lei 1.598/77, a Coordenação do Sistema de Tributação – CST -, da antiga Secretaria da Receita Federal – SRF – elaborou o Parecer Normativo 61, de 24.10.1979("PN61/79/CST/SFR") (BRASIL, 1977).

Através desse Parecer, a CST buscava esclarecer a precisa extensão do que seriam infrações das quais não resulta falta de pagamento do tributo, e, ainda, o que seriam as multas compensatórias.

De acordo com o Parecer, não se deduzem: a) as multas que decorram do descumprimento do dever instrumental relativo à prestação de informações sobre fato indispensável ao lançamento por declaração; b) as multas decorrentes da ausência de retenção obrigatória de imposto de renda na fonte, indispensável à homologação; e c) multas emitidas em virtude da falta ou pagamento de tributos, que não sejam compensatórias.

Nesse contexto, Schoueri e Galdino (2018, p. 164-165) esclarecem que:

> Em relação aos dois primeiros casos, segundo o PN 61/79/CST/SRF, a inobservância de dever instrumental necessário à realização do *lançamento normal* disposto pela legislação do tributo implica necessariamente o descumprimento da obrigação principal. Isso ocorre porque o dever instrumental é *condição* para a declaração do crédito pelo lançamento do tributo. Ou seja, a falta ou insuficiência do pagamento do tributo também pode decorrer de infração a dever instrumental; existe, portanto, inadimplemento *indireto* da obrigação tributária principal. Por isso, as multas dali decorrentes não são dedutíveis. Já as demais multas oriundas de infrações aos demais deveres instrumentais são dedutíveis. Já o terceiro caso é a mora que se qualifica pelo simples não recolhimento do tributo quando vencida a obrigação de pagá-lo, e diz respeito quer aos tributos lançados, quer aos tributos sujeitos a pagamento antecipado (2018, p. 164-165).

Em resumo, tem-se que há dispositivo proibindo a dedução de parte das multas fiscais, sendo que a dedutibilidade, ou não, se fundamenta na natureza da infração em virtude da qual foi aplicada essa multa.

Contudo, entende-se que a disposição legal veio justamente para impedir a dedução das multas tributárias de ofício em face de um paradigma legal de permissão de dedução das multas em geral. A previsão legal não foi para autorizar a dedução das multas tributárias de mora e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias em face de um suposto paradigma de proibição de dedução das multas em geral.

DOCUMENTO VALIDADO

Mas essa não é a posição da RFB, como se verifica pelo artigo 133 da IN 1.700/20172.

Destaca-se que esse posicionamento vem sendo adotado desde o Parecer Normativo CST n. 61/1979, e tem sido também a posição da maioria das decisões do CARF, conforme se demonstrará nos próximos parágrafos.

No que diz respeito à dedutibilidade dos ilícitos não tributários e das multas não fiscais, diferencia-se o tratamento se as multas forem por infrações de normas de ordem pública ou por infrações contratuais.

De antemão, já se afirma que prevalece o entendimento de que as multas por infrações contratuais podem ser deduzidas. Todavia, as multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública é que serão analisadas.

As primeiras decisões dos tribunais administrativos acerca das multas que decorram de infrações à ordem pública datam de 1970.

Primeiramente, tinha-se o entendimento de que despesas com multas de trânsito, em empresas de transporte coletivo, seriam despesas operacionais, ao argumento de que inexistia dispositivo proibindo a sua dedução e, por possui caráter administrativo, e não fiscal, a dedução não estaria vedada (SCHOUERI, GALDINO, 2018, p. 167).

Logo após, veio o já citado PN 61/79/CST/SRF, que concluía pela indedutibilidade das multas decorrentes de infração de leis não tributárias. Esse entendimento nunca foi pacificado, porém o entendimento atual é no sentido de que multas decorrentes de infrações de normas de ordem pública não são despesas operacionais (SCHOUERI, GALDINO, 2018, p. 168).

Contudo, não se pode traçar uma *ratio decidendi* segura em todas as decisões que entendem pela indedutibilidade das multas decorrentes de infrações administrativas (BRASIL, 1995; BRASIL, 2013; BRASIL, 1999). Em alguns casos, decidiu-se com fundamento no PN 61/79/CST/SRF (BRASIL, 1979), em outros casos justificou-se que a proibição da dedutibilidade é decorrente do dispositivo que aborda as multas fiscais, sem mencionar o parecer e, ainda, em outras, se afirmou que não sendo compensatória a multa, ela não poderia ser considerada despesa operacional.

Destaca-se, aqui, a decisão proferida pelo Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão(BRASIL, 2016), relator de caso envolvendo dedutibilidade de multa da ANEEL. Esse Conselheiro votou pela impossibilidade de se deduzir multas administrativas, ao argumento de que não se pode considerar que uma multa aplicada por um comportamento antijurídico seja despesa operacional, pois isso implicaria na aceitação de atividade ilícita da empresa.

Embora na maioria dos casos no âmbito administrativo se conclua pela indedutibilidade, felizmente, há decisões em sentido contrário. Destacam-se aqui dois casos, votados pelo Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, nos quais

DOCUMENTO VALIDADO

houve divergência expressa em relação à posição predominante (BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b).

O Cons. Guilherme explicou que, sendo as "multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos dedutíveis por expressa previsão legal", mostra-se incoerente entender que são "indedutíveis as multas de natureza não tributária".

Isso porque, considerando que a regra geral da dedutibilidade é anterior ao dispositivo sobre multas fiscais, não se pode afirmar que "as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda", porque, se assim fosse, a regra específica sobre as multas "seria totalmente redundante". No mais, esse dispositivo "teria inovado a ordem então vigente de indedutibilidade das punições pecuniárias para permitir a dedução de multas atinentes a infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias". A introdução de previsão específica para multas fiscais teria advindo da ideia de que "as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho dessa atividade" (BRASIL, 2017a)

Além disso, noutro caso, o Conselheiro Guilherme entendeu pela adoção do argumento do risco da atividade empresarial, pois "o risco faz parte do negócio, e as suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo". **Se assim não fossem, "deveriam ser também considerados indedutíveis os prêmios de seguro", pois "não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas" (BRASIL, 2017b).**

Na esfera judicial, a exemplo do que ocorre na seara administrativa, o entendimento majoritário é pela indedutibilidade, mas também não é possível obter uma *ratio decidendi* segura (BRASIL, 2005; BRASIL, 2007).

Nesse trabalho, adota-se o entendimento de que as multas não tributárias são dedutíveis, se advierem do risco típico do negócio. Isso porque faz parte da prática da atividade empresarial sujeitar-se ao indeterminado, inclusive na seara dos deveres jurídicos.

Para que se possam exercer as atividades econômicas, necessário se faz lançar-se ao campo da imprevisibilidade, arcando com as consequências, incluídas as de caráter punitivo.

Na verdade, pode-se dizer, com absoluta segurança, que é quase impossível, em muitas áreas econômicas, gerir um empreendimento sem suportar multas impostas pela administração pública. O risco é parte do negócio, e as consequências dele, também.

5. Multas decorrentes de infrações não tributárias e sua dedutibilidade

DOCUMENTO VALIDADO

Verificou-se que a ideia de que o risco inerente à atividade empresarial não abarca violações a normas não possui fundamento, além de estar distante daquilo que se encontra no cotidiano empresarial.

Vale repetir que "o risco faz parte do negócio, e as suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo".

Diversos fatores na atividade empresarial podem resultar em infrações, incluindo infrações às normas de ordem pública, a exemplo das multas ambientais. Discorrendo sobre o assunto, Schoueri e Galdino (2018, p. 198) afirmam que:

> Dentre os riscos incorridos por uma empresa ao longo da consecução de seu objeto social encontra-se, indubitavelmente, aquele relacionado à imposição de multas, mormente se são consideradas as mudanças imprevisíveis e a complexidade da intricada legislação (brasileira).

E continuam, com uma observação importante:

> Ademais, não se pode ignorar que as multas aplicadas às empresas sancionam, frequentemente, condutas visando ao aumento dos lucros, o que concerne, pois, de maneira intrínseca, ao exercício, ainda que anormal, das suas atividades. Ora, nem tudo aquilo que decorre do funcionamento anômalo de uma empresa deverá ser indedutível, pois, como argumenta Adriano Pinto, despesas de juros, indenizações, multas contratuais e condenação judiciais não são indispensáveis à atividade comercial, porém podem ser deduzidas (2018, p. 199).

Assim, vê-se que, sob o enfoque da atividade empresarial, a licitude, ou não, dos riscos é indiferente. Ainda causa surpresa a ideia de tentar separar os riscos conforme critérios(não consistentes) de ilicitude. Dependendo do objeto social da empresa, podem variar os riscos assumidos por ela, "de sorte que, por exemplo, uma empresa de terceirização de mão de obra sujeita-se sobretudo a condenações trabalhistas, ao passo que uma transportadora, a multas de trânsito. Seria coerente que uma pudesse deduzir sua despesa e a outra não?"(SCHOUERI; GALDINO, 2018, p. 199). Não se pode, assim, cogitar que alguns ilícitos são dedutíveis, e outros, indedutíveis.

Pois bem. Além das multas de trânsito, citadas anteriormente como exemplo de punição pecuniária pelo descumprimento de obrigações legais não tributárias passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, a Lei 9.605/98 (BRASIL, 1998) dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente. Nela, há previsão da multa como penalidade (artigo 21) aplicável à pessoa jurídica(artigo 3º).

Nesses casos, normalmente, a multa possui caráter subsidiário, ou seja, é aplicada nos casos em que se torna impossível a recomposição do meio ambiente.

A depender da atividade exercida pela empresa, é necessário correr o risco de cometer infrações ambientais e, consequentemente, de receber uma multa

DOCUMENTO VALIDADO

ambiental. Ou seja, há situações nas quais o ilícito ambiental é necessário para o resultado normal da atividade empresarial, ou, em outras palavras, é necessário correr o risco do ilícito ambiental.

Assim, sendo a prática do ilícito que gera a multa ambiental necessária para gerar a receita, ou causa da receita, deveria ser ela também dedutível, a exemplo do que acontece com outras despesas e a exemplo do que ocorre com as multas de trânsito. A dedutibilidade está vinculada à causa. Não se mostra coerente que determinadas atividades empresariais possam deduzir despesa oriunda de ato ilícito e outras não.

No mais, é necessário esclarecer que não se pretende incentivar a prática de ato ilícito. Nesse contexto, Schoueri e Galdino (2018, p. 200) esclarecem que:

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

Significa dizer que, ainda que ocorra a dedutibilidade da despesa, o contribuinte resta onerado com o pagamento do valor referente à multa. Ademais, a tributação não pode ser desvirtuada ainda que para fins legítimos. Para isso (punição da conduta antijurídica), existem os meios jurídicos adequados, como a exigência da própria multa.

Ainda nessa linha de raciocínio, tem-se que exercer a atividade empresarial pode abarcar a violação de normas de qualquer natureza. Precisa-se, assim, examinar se a despesa com o ato ilícito possui ou não conexão com a realização econômica da atividade exercida pela empresa. Havendo conexão, deve ocorrer a dedutibilidade, pelo princípio da renda líquida.

A restrição do direito à dedução resulta na utilização do tributo como sanção ao ato ilícito, e o direito tributário não pode ser utilizado para punir esses atos, até mesmo em virtude da própria definição de tributo, no artigo 3º do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

Isso porque, conforme já demonstrado, o legislador ordinário deve subordinar-se ao conceito de renda trazido pelo CTN, o qual exige uma renda disponível. Em virtude disso, somente deve ser tributada a renda líquida, o que resulta na conclusão de que qualquer despesa operacional deve ser dedutível.

Além disso, a licitude envolvendo o desembolso com os gastos para concretização da operação econômica não é relevante, uma vez que, para o IR, importa a riqueza que foi adquirida, e as despesas com ilícito devem ser dedutíveis se relacionadas com essa operação.

A proibição da dedução de despesa operacional resulta na tributação de coisa que não é renda, desvirtuando o que o CTN traz como conceito de renda, e significa reprovação do comportamento vinculado ao ato ilícito.

Por fim, a indedutibilidade de multas resulta em dupla punição em virtude da mesma infração, eis que, depois de efetuado o pagamento da multa, o contribuinte ainda tem de pagar imposto de renda sobre o desfalque do seu patrimônio. Ou seja: é punido com a multa e é punido com o pagamento do tributo sobre a multa.

6. Conclusão Nesse artigo, constatou-se que:

1. O legislador ordinário, em virtude do halo de imprecisão existente no conceito constitucional de renda, tem a liberdade de, respeitando as zonas de certeza negativa e positiva, definir “renda” i.

2. A definição de renda não é estabelecida por outros ramos do direito, o que contribui para ampliar a zona da incerteza do conceito constitucional. No entanto, o CTN fixa a definição de renda no artigo 43 e, desse modo, reduz a zona de incerteza e, com ela, o próprio poder discricionário do legislador ordinário para criar o IR.

3. O princípio da renda líquida é consectário da capacidade contributiva, na medida em que a capacidade contributiva pressupõe liquidez, e os impostos só podem ser pagos com liquidez.

4. Para a incidência tributária, a licitude/ilicitude das práticas integrantes do próprio fato gerador do tributo é elemento estranho, e, então, totalmente irrelevante. Se a legislação tributária não considera a licitude/ilicitude, basta, para a tributação, a ocorrência do fato gerador.

5. Assim, a conclusão é uníssona: sendo o ganho tributável, pelo mesmo motivo deve ser admitida a dedução da despesa, sob pena de restar caracterizada real sanção por ato ilícito, o que é expressamente proibido pelo artigo 3º do CTN.

6. A RFB, os tribunais administrativos e os tribunais judiciais entendem pela indedutibilidade das despesas não tributárias, porém, não é possível observar uma *ratio decidendi* segura ou coerente.

7. Nesse trabalho, adota-se o entendimento de que as multas não tributárias são dedutíveis se advieram do risco do negócio. Isso porque faz parte da prática da

DOCUMENTO VALIDADO

atividade empresarial sujeitar-se ao indeterminado, inclusive na seara dos deveres jurídicos. Para que se possam exercer as atividades econômicas, necessário se faz lançar-se ao campo da imprevisibilidade, arcando com as consequências, incluídas as de caráter punitivo.

8. Considerando a neutralidade do princípio do *non olet,* que permite que o resultado das atividades ilícitas seja tributado, sem distorção das características do evento que indicam a proporção econômica atingível pela tributação, tem-se que o legislador não pode violar a própria discriminação constitucional de competências e selecionar, dentre os ilícitos praticados, apenas aspectos que aumentam a quantificação do valor a ser pago como imposto.

9. A depender da atividade exercida pela empresa, é necessário correr o risco de cometer infrações à ordem legal e, consequentemente, de receber uma multa. Ou seja, há situações nas quais o ilícito é necessário para o resultado normal da atividade empresarial, ou, em outras palavras, é necessário correr o risco do ilícito ambiental.

10. Assim, sendo a prática do ilícito que gera a multa necessária para gerar a receita, ou causa da receita, deveria ser ela também dedutível, a exemplo do que acontece com outras despesas e a exemplo do que ocorre com as multas de trânsito. A dedutibilidade está vinculada à causa. Não se mostra coerente que determinadas atividades empresariais possam deduzir despesa oriunda de ato ilícito e outras não.

11. A proibição da dedução de despesa operacional resulta na tributação de coisa que não é renda, desvirtuando o que o CTN traz como conceito de renda, e significa reprovação do comportamento vinculado ao ato ilícito, o que é proibido pelo artigo 3º do CTN.

7. Referências

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais.** São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; *et al*. **Temas de Direito Tributário –** Estudos em homenagem a Eduardo Botallo. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 335.

BRASIL, CARF, Acórdão 1401-002.031, 4ª Câm., 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.08.2017, p. 38.39. Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas. Acesso em 31 ago 2022. 2017a.

BRASIL. CARF, Acórdão 1401-001.793, 4ª Câm., 1ª T. Ordinária, redator designado Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15.02.2017, p. 52 e ss. Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas. Acesso em 31 ago 2022. 2017b.

BRASIL. CARF, Acórdão 1803-001.784, 3ª T. Especial, rel. Cons. André Mendes de Moura, 6.8.2013, p. 2-4; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-

DOCUMENTO VALIDADO

Original

05.531, 7ª Câm., rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.02.1999, p. 18. Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. CSRF, Acórdão 9101-002.196, 2ª T., rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, j. 1ª.02.2016, p. 10-13. Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Decreto 9.580/208. DOU. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Lei n. 8.891/1995. DOU. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Lei n. 9.430/96. DOU. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Lei n. 9.605/98. DOU. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-02-507, 7ª Câm., rel. *ad hoc* Cons. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, 17.10.1995, p. 9-10; Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. IN 1700/2017. Disponível em normas.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo 61/1979/CST/SRF. 1979. Disponível em www.cosif.com.br. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AC 95.03.024167-7 243155-SP, 3ª T., rel. Juiz Federal convocado Renato Barth, j. 14.09.2005. Disponível em www.trf3.jus.br. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AC 91.03.002538-1 54854-SP, T. Suplementar da 2ª Seção, rel. Juiz Federal convocado Silva Neto, j. 12.04.2007. Disponível em www.trf3.jus.br. Acesso em 31 ago 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos).** São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRIÓ, Genaro. **Algunas palabras sobre las palabras de la ley**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda:** Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRAU, Eros. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 60

MACHADO, Hugo de Brito. O Conceito Legalista de Renda -. **Revista CEJ (Brasília)**, v. 47, p. 05-09, 2010.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza:** o Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, L. E.; GALDINO, G. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY; Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.. (Org.). **Tributação do Ilícito.** 1ed. São Paulo: Malheiros, 2018, v. 1, p. 148-212.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: **Direito Tributário. I. Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____

[1] Art. 45, Lei 4.506/64. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

[2] Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

Aqui cabe lembrar que o estudo acima é a fonte primária do que se decidiu no Acórdão nº 9101-006.652[5], de 12 de julho de 2023, cujo voto vencedor foi exatamente do também I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, sendo a transcrição do voto dispensada por já estar contido no estudo acima destacado, e que possui a seguinte ementa:

> 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

[5] Acordam os membros do colegiado em: (i) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, dele não conhecer; e (ii) em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por maioria de votos, dele conhecer parcialmente, apenas em relação à matéria "dedutibilidade das multas de natureza não tributária", vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo não conhecimento integral do recurso. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por lhe dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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.

Acrescento, de minha lavra e com palavras menos doutas, que o princípio da "*pecúnia non olet*", na forma como inicialmente foi cunhada pelo Imperador Vespasiano e que perdura pelos séculos até os dias atuais, não busca caráter estético ou moral. Portanto, não é a alegação da ilicitude ou "malfeito" a uma coletividade, que determina a apuração da expressão econômica de uma atividade empresarial - base tributável.

Por mais abjeto que seja o feito, "não feito" ou "malfeito", se a despesa é inerente ao exercício da atividade empresarial (chamado "risco" pelo Prof. Doutor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes), esta deve ser tida como dedutível, porquanto atende aos predicados do art. 299 do RIR/99, não existindo norma em sentido contrário.

De fato, não se conhece no ambiente empresarial, objeto social de "dano ao meio ambiente", e nem poderia, posto ser objeto ilícito, vedado pela legislação civil e legislação empresarial. Potenciais e eventuais danos, entretanto, são inerentes e indissociáveis ao exercício da atividade da empresa (do seu objeto social), sem a qual a vida moderna e em agrupamentos sociais não se sustenta, daí a justificativa e necessidade das agências ou órgãos estatais reguladores e fiscalizadores, bem como as multas a fim de inibir comportamentos que aumentem o "risco".

Esse tipo de alegação, indedutibilidade da despesa da multa não tributária pelo eventual mal que a atividade empresarial resulta, aproxima-se muito, no meu sentir, ao que se conhece como falácia de "dois erros não fazem um acerto".

O lançamento tributário, enquanto atividade estatal para se apurar a "renda" tendo em conta o princípio da capacidade contributiva, não deve ser orientado de modo a se constituir em sanção de ato ilícito, o que lhe é expressamente vedado – art. 3º, do CTN.. As multas (sancionadoras ou reparadoras), com efeito, e ao fim e ao cabo, constituem-se no próprio ato sancionador da conduta omissiva ou comissiva do agente. A punição dar-se-á em estrita observância dos outros assim chamados "ramos do direito".

Portanto, entendo que nessa matéria, assiste razão à RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Contribuinte, e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento ao recurso, mantendo a interpretação da legislação tributária assim fixada no acórdão recorrido acerca da dedutibilidade de multas de natureza não tributária:

> **Do mérito**
>
> Quanto ao mérito, a recorrente, traz, em sua maior parte, as mesmas alegações que apresentou em sua impugnação, desta forma adoto, por estar de acordo em linhas gerais, o que foi decidido pela DRJ09 no Acórdão n° 109-014.686, cujo voto é copiado abaixo. Em seguida será apreciado o ponto de discordância:
>
> > [...]
> >
> > 36. A impugnante também alega que, dentre as despesas glosadas pela autoridade autuante, consta despesa com multa aplicada pela SEMAD-– Secretaria Estadual de
> >
> > Meio -Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais, assim como, dos juros vinculados à referida multa. E entende que tal despesa também estaria relacionada com a responsabilidade objetiva e que teria sido aplicada devido aos impactos ambientais causados no exercício regular de suas atividades de mineração, e não com atos ilícitos. Argumenta que, ainda que estivesse relacionada com atos ilícitos, não há norma que vede a dedução de penalidades, pois o que existe é apenas uma norma que veda a dedução de multas tributárias.
> >
> > 37. Equivoca-se a impugnante em seus argumentos.
> >
> > 38. Dentre as despesas com reparos ambientais e socioambientais glosadas no procedimento fiscal, encontra-se a multa no valor de R$ 112.690.372,32 mencionada pela recorrente, além dos juros vinculados à referida multa, no valor de R$ 16.047.109,02.
> >
> > 39. Verifica-se que tal despesa é relativa à multa aplicada pela SEMAD – Secretaria Estadual de Meio -Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais, e dos juros vinculados à referida cobrança, em razão do acidente na barragem do Fundão e foi contabilizada na conta contábil 40640017, conforme descrição apresentada no Termo de Verificação Fiscal:

DOCUMENTO VALIDADO

Classificação	PEP	Descrição	Total
FORA DE ACORDO	OD-CR-003-0010	DESPESAS DIVERSAS	98.784.358,94
FORA DE ACORDO	OD-CR-003-0013	PLANO DE INVESTIM SOCIAIS - MARIANA E REGIÃO	6.267,11
FORA DE ACORDO	OD-CR-003-0016	PROCESSOS JUDICIAIS E MULTAS	112.690.372,32
FORA DE ACORDO	OD-RH-003	LICENÇA REMUN. INQ.1843/2015-SR/DPF/MG	22.413.415,46

OD-CR-003-0016-15 PROCESSOS JUDICIAIS E MULTAS – Multa aplicada pela SEMAD – Secretaria Estadual de Meio-Ambiente e Desenvolvimento de Minas Gerais – no valor de R$ 112.690.372,32, em razão do acidente na mina de Fundão, conforme fls 56 a 65 dos "Documentos Comprobatórios - Outros - Demais documentos - 9", entregue em 26/07/2021 em resposta ao Termo de Intimação nº 002.Outrossim, em resposta ao item 1c do citado Termo, a empresa admitiu que sobre a multa foram apurados juros, no valor de R$ 16.047.109,02.

40. Trata-se, portanto, de despesa de multa de natureza não tributária e, sobre o tema, a interpretação pertinente à incidência da norma restritiva de dedutibilidade de despesas ou custos encontra-se consolidada desde a edição de orientação contida expressamente no art. 6º do Parecer Normativo CST nº 61, de 24/10/1979 que rotula a multa por infração de lei não tributária e recebe tratamento de despesa indedutível para fins de tributação do imposto de renda:

> "6. MULTA POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA
>
> 6.1 – O parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, Sunab, etc.), penais, trabalhistas, etc.
>
> 6.2 – Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/1975, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.'

41. Por sua vez, o disposto no artigo 57 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, vigente à época dos fatos, é claro e taxativo no sentido oposto da tese do impugnante:

Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004

> DAS MULTAS POR INFRAÇÕES DIVERSAS
>
> Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

42. Ademais, o art. 344, §5°, RIR/99, diz "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 pagamentos de tributo". Assim, não se revestindo das características de natureza compensatória, nem preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, tais multas não são dedutíveis.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

43. Em consonância ao entendimento supra encontram-se recentes decisões do CARF com as seguintes ementas:

> Acórdão 1302-005.561, de 21/07/2021
>
> MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA.
>
> As multas não tributárias são indedutíveis na determinação do lucro real por não atenderem aos requisitos dispostos no art. 299 do RIR/99.
>
> Acórdão 9101-003.875, de 06/11/2018
>
> 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 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 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 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.
>
> Acórdão 1402-002.389, de 14/02/2017
>
> MULTA POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.
>
> São indedutíveis 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.
>
> DESPESAS COM MULTAS. INDEDUTIBILIDADE.
>
> São indedutíveis as multas de infração às normas de natureza não tributária, tais como, por exemplo, multas de trânsito, quando não se enquadrem na condição de necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua respectiva fonte produtora.

44. Portanto, pelo exposto, não se acolhem os argumentos suscitados pela impugnante.

[...]

Das multas ambientais

A recorrente ainda apresenta como alegação que as multas aplicadas não decorreram de qualquer ato ilícito por ela praticado, mas que foi aplicada pura e simplesmente porque o evento, que ocorreu em decorrência do exercício regular da sua atividade, gerou impactos ambientais.

Assim, entende a recorrente, novamente, que as multas aplicadas decorrentes deste acidente estariam relacionadas à atividade operacional da empresa.

> A DRJ no voto copiado acima, já esclarece que as multas de natureza não tributárias não são dedutíveis do Lucro Real, nem da base de cálculo da CSLL.
>
> Além disso, essas multas, da mesma maneira que todos os demais gastos glosados, são dispêndios decorrentes do mesmo desastre ambiental, o que também inviabiliza a sua dedução, como já amplamente explanado. *(destaques do original)*

Relevante observar que, apesar de o voto condutor do acórdão recorrido incorporar a essa discussão as circunstâncias de a multa que se pretende dedutível ser decorrente "do mesmo desastre ambiental", o dissídio jurisprudencial foi demonstrado em face de paradigma que, embora decorrente de infração ambiental, não analisa os requisitos de dedutibilidade da despesa em face desta circunstância específica, e que poderia afetar os conceitos de usualidade, normalidade e necessidade para fins de admissibilidade de um gasto como redutor do lucro real.

Por essa razão, também, é impróprio justificar a dedutibilidade da despesa decorrente da penalidade em questão sob a ótica do risco da atividade e em paralelo com a dedutibilidade admitida para despesas com seguro para cobertura de riscos civis. A indedutibilidade, no caso, é afirmada essencialmente porque se trata de multa administrativa, sem adentrar à aplicabilidade dos mesmos fundamentos em face dos demais encargos assumidos pela Contribuinte por danos causados no exercício de sua atividade, matéria que, inclusive, foi objeto de divergência jurisprudencial específica e que não teve seguimento em exame de admissibilidade do recurso especial.

É sob essa ótica que se compreende que, no âmbito da tributação da renda da pessoa jurídica, não se pode admitir como necessária, usual ou normal a assunção de despesa decorrente de penalidade aplicada em face dos danos decorrentes da conduta da Contribuinte de não tomar as cautelas devidas em sua atividade. Ou seja, não pode ser admitido como usual ou normal uma pessoa jurídica, no exercício de sua atividade, deixar de cumprir normas administrativas que lhe são impostas e, assim, escolher entre arcar com a penalidade prevista para tal descumprimento ou promover os investimentos que são necessários para atender às exigências administrativas.

Por certo há, no risco de qualquer atividade econômica, a possibilidade de danos cuja reparação é equivalente ou até menor que os investimentos para serem evitados. Aqui, porém, a discussão extrapola o contexto da reparação civil, e adentra ao âmbito do Direito Público, no qual as normas administrativas operam em favor da sociedade, e assim destacam aspectos para especial proteção, punindo as lesões contra eles cometidas. Não há como admitir que tais punições, frente ao disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64 – à época dos fatos integrada ao art. 299 do RIR/99 - constituam despesas operacionais usais ou normais e necessárias à atividade, admissíveis na apuração do lucro tributável.

Neste sentido foi o voto vencido do ex-Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no, aqui paradigma, Acórdão nº 9101-006.652:

DOCUMENTO VALIDADO

Para o recorrido, nos termos do voto vencedor do julgado, há dois fundamentos para se admitir a dedução das multas de natureza não tributária da base de cálculo do IRPJ.

O primeiro, que não faria sentido que se admitisse a dedução das multas tributárias que nãos sejam decorrentes do recolhimento da obrigação e não aceitar o mesmo tratamento para as demais penalidades. Reforça seu argumento afirmando que a exegese dos arts. 41, § 5º da Lei nº 8.981/1995, c/c o art. 299 do RIR/1999, que possui lastro legal na previsão contida no art. 47, § 1º da Lei nº 4.506/1964, indica, pelo critério da anterioridade da previsão legal, que todas as multas sofridas pela pessoa jurídica são necessárias, e portanto dedutíveis, e que não se admite a dedução, apenas e tão somente, das multas referidas no art. 41, § 5º da Lei nº 8.981/1995.

O segundo argumento ressalta que o risco é inerente à atividade empresarial e que em função disso ele, e suas consequências, inclusive sancionatórias, são necessárias e, portanto, passíveis de dedução do IRPJ.

A Fazenda Nacional, em seu recurso especial, argumenta que nos termos dos dispositivos legais regentes da matéria é inconcebível que as multas de natureza não tributária sejam consideradas dedutíveis pois não são necessárias para a atividade empresarial, tampouco usuais para seu exercício.

Reforça o argumento apresentando o Parecer Normativo CST nº 61/1979, que considera indedutíveis as multas de natureza não tributária porque não são necessárias a qualquer atividade empresarial.

Acrescenta que a autoridade fiscal demonstrou que as multas decorreram da falta de zelo da contribuinte e arremata afirmando que a multa decorre de ato antijurídico e que nesta condição não é possível enquadrá-lo como despesa operacional.

Conclui afirmando que considerar dedutível a multa por infração de natureza não tributária seria equivalente a comparar um ato ilícito, que gera a multa, a um ato lícito, que gera riqueza e agrega valor.

A contribuinte, em suas contrarrazões, reafirma os fundamentos contidos na decisão recorrida e argumenta sobre a relação entre a atividade empresarial, as multas de natureza não tributária e sua necessidade, o que ensejaria a dedução na forma prevista no art. 299 do RIR/1999 e que não haveria previsão legal para sua indedutibilidade.

Afirma ainda que as multas tratadas nos autos tem caráter compensatório, razão a mais para serem tidas como dedutíveis.

Penso que a razão está com a Fazenda Nacional nesta matéria.

Para o colegiado recorrido, qualquer multa de natureza não tributária seria necessária, e portanto dedutível da base de cálculo do IRPJ.

DOCUMENTO VALIDADO

Segundo aquele Colegiado, o art. 41, § 5º da Lei nº 8.981/1995 veio restringir a anterior disposição legal que não vedaria a dedução de nenhuma espécie de multa. Com a restrição, apenas as multas tributárias decorrentes de falta de pagamento da obrigação principal não seriam dedutíveis e todas as demais, seriam. Pois bem.

O raciocínio segundo o qual a norma contida no art. 41, § 5º da Lei nº 8.981/1995 surgiu para restringir o alcance da permissibilidade da dedução de multas supostamente existente desde a Lei nº 4.506/1964 (art. 47, § 1º, matriz do art. 299 do RIR/1999) não procede, a meu ver.

Relembremos o texto integral do art. 41 da Lei nº 8.981/1995:

> Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.
>
> § 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.
>
> § 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo coma contribuinte ou responsável em substituição à contribuinte.
>
> § 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que a contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.
>
> § 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.
>
> § 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.
>
> § 6º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A transcrição da íntegra do artigo tem o propósito de relembrar que o texto legal trata da dedução dos tributos e contribuições para a apuração do lucro real. O texto do parágrafo quinto veio esclarecer que no caso de infrações fiscais, as multas não seguem o principal e não podem ser deduzidas. A exceção do dispositivo foi a autorização para dedução das multas compensatórias, dentre as quais a multa de mora.

Penso que a questão aqui deve ser analisada aqui estritamente sobre o prisma da necessidade de tal despesa à atividade da pessoa jurídica.

DOCUMENTO VALIDADO

Neste caso, por exemplo, dentre as atividades exercidas pela contribuinte, encontra-se a fabricação de açúcar e álcool, segundo informação em sua DIPJ.

No processo produtivo de ambos, um dos resíduos mais conhecidos é a vinhaça, que se não tiver um tratamento adequado e for, por exemplo, descartado em rios ou diretamente no solo, provoca sérios danos ambientais, como mortandade de peixes por falta de oxigênio no rio que recebeu o dejeto.

Vamos admitir, por hipótese[6], que estivéssemos tratando de sanção imposta à empresa por dano ambiental decorrente de despejo de vinhaça sem tratamento em algum imaginário rio que corta a propriedade.

Em função do despejo de vinhaça, os peixes que viviam no rio são mortos por falta de oxigênio, o que afeta direta e imediatamente toda a população ribeirinha, provocando dano de valor social e ambiental incalculável.

Deve-se admitir que a opção pelo inadequado tratamento de resíduos decorrentes do processo produtivo da empresa seja considerada como necessária à atividade da empresa e, portanto, suas eventuais consequências (sanções penais de ordem financeira) também o sejam? Me parece que não.

Diante de infração administrativa desta gravidade, seria plausível defender que o ônus financeiro decorrente da sua prática, qual seja a multa aplicada, deva ser repartido com a sociedade? Pois, admitir a dedução da multa e, por consequência, reduzir o pagamento do IRPJ da infratora equivale a dividir o custo da infração com a sociedade.

Fazendo um exercício paralelo com o mesmo raciocínio seria o caso de se perguntar se as multas aplicadas em razão da tragédia ocorrida em Brumadinho deveriam ser "solidariamente arcadas" pela sociedade junto com a empresa que foi a responsável pelo dano. Não parece ser admissível aceitar sua dedução como despesa necessária à atividade daquela empresa.

Como corolário tem-se que, ainda que as infrações administrativas sejam aplicadas em face da atividade da pessoa jurídica, se estas decorrem do seu exercício irregular ou ilícito, tal comportamento, por óbvio, não pode ser considerado necessário, nem tampouco usual ou normal na operação ou atividade empresarial exercida. São, portanto, indedutíveis as multas sancionatórias decorrentes da prática de infrações administrativas.

Em relação ao argumento da contribuinte que a multa deduzida possui natureza compensatória, o que autorizaria sua dedução, o que se constata é que este fato não está comprovado nos autos, conforme seguinte passagem do voto vencido:

> A alegação da empresa de que a referida multa seria compensatória carece de prova mais contundente. Simplesmente alegar que a multa consiste em uma compensação ao dano ambiental causado é muito pouco para infirmar a autuação. Já conhecemos muitos casos em que as empresas firmam acordos de compensação

[6] Não encontrei identificação da natureza da infração nos autos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> de danos ambientais causados. Aí sim poderíamos até discutir a possibilidade deste tipo de compensação ser dedutível.
>
> No presente caso a multa (fls. 1748) não apresenta nenhum indício de ter caráter compensatório. Por tal razão, considero que referida multa não é compensatória e, assim, também não pode ser considerada dedutível, na forma do art. 344, § 5º, do RIR/99.
>
> Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este item.

Embora vencido nesta matéria, as conclusões do relator do feito quanto à falta de comprovação do caráter compensatório da multa não foram infirmadas no voto vencedor do julgado.

Neste diapasão, me alinho ao entendimento manifestado no acórdão nº 9101-002.196, de 01/02/2016, admitido como paradigma da divergência e o utilizo como fundamentos adicionais para decidir, pedindo vênia para transcrever as seguintes passagens do voto proferido pelo então Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão:

> Por outro lado, verifica-se na que regra geral para dedutibilidade das despesas, disciplinada no artigo 47 da Lei 4.506/64, (art. 299 RIR/99) traz os seguintes termos:
>
> > *"Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos,* ***necessárias à atividade da emprêsa 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 emprêsa****.*
> >
> > *§ 2º As despesas operacionais admitidas* ***são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa****.*
> >
> > *.....” (grifei)*
>
> Como podemos depreender do enunciado acima, as despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora e que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.
>
> Uma multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico. Ora, se é antijurídico, como é possível defender que uma multa aplicada por tal comportamento seja uma despesa operacional? Seria por acaso a atividade da empresa ilícita? Claro que não.
>
> E a alegação da recorrente no sentido de que "*o insucesso no emprego de determinados gastos é inerente ao risco negocial de qualquer atividade econômica*" não serve para transformar tal despesa por ato antijuríco (sic) em despesa operacional.
>
> Muito menos quando a recorrente alega que:
>
> > *"exatamente por integrarem o risco envolvido no exercício do negócio é que os desembolsos decorrentes do insucesso na vida empresarial indubitavelmente compõem o conjunto das despesas necessárias à*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *manutenção da atividade da empresa, sendo certo que também por esta razão não se lhes pode negar o caráter de usuais ou normais"*

O que mantém a fonte produtora, no caso a concessão pública, não são as multas administrativas mas, pelo contrário, é o fiel cumprimento do contrato e as prestações de serviço dentro das suas responsabilidades operacionais. Ademais, quando o fator que originou a multa implica prejuízos aos usuários dos serviços da companhia autuada.

Afirmar que descumprimentos de contrato ou a não prestação dos serviços públicos concedidos é normal ou usual é perverter a lógica contratual e o bom senso jurídico. É equiparar o comportamento ilícito, que origina uma multa, do comportamento lícito, que gera riqueza, agrega valor e a prestação de serviços públicos, no caso.

[...]

Seria como, por exemplo, que se admitisse que as multas de trânsito aplicadas aos veículos de companhia de transporte, ou de táxi, fossem dedutíveis para efeito do IRPJ da empresa. No mesmo sentido, apresentado pela PFN em suas contrarrazões (fls. 1446 e ss.), temos o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que a multa administrativa não se reveste dos requisitos exigidos pelo art. 299 do RIR/99, conforme excerto reproduzido abaixo:

> *(...) A ANATEL é a agência reguladora do setor de telecomunicações e através do seu poder-dever fiscalizatório aplica multas aos prestadores do serviço sempre que estes atuam ao arrepio das regras estabelecidas para o setor. Tais* ***multas tem, por óbvio, natureza punitiva e preventiva,*** *pois* ***visam*** *não somente restabelecer a prestação do serviço nos moldes adequados, mas também* ***causar impacto no lucro das empresas a fim de inibi-las de novas práticas irregulares****. Veja-se que o* ***pagamento de multas desta natureza não preenche os requisitos de despesas operacionais****, pois* ***não podem ser consideradas necessárias a atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, nem podem ser tidas como habituais****.*
>
> *As aludidas multas, como já dito,* ***decorrem da prestação irregular do serviço o que não pode, de maneira alguma, ser considerado como escopo da empresa, seu objetivo ou considerada atividade regular****.*
>
> *Em outras palavras, descumprir as normas estabelecidas para o setor não pode ser considerado da essência da atividade empresarial. Partindo-se dessa premissa, 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. As despesas com as aludidas multas não é habitual na medida em que não se pode admitir a habitualidade da má prestação do serviço sistematicamente.*
>
> *Além disso, a autorização para a dedução pretendida pela impetrante, consistiria, na prática, um fomento à transgressão as regras do setor de telefonia. A dedução das multas da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração*

DOCUMENTO VALIDADO

> *Pública os custos pela sua desídia, pois paga a multa em decorrência da má prestação da atividade e ao mesmo tempo abate esse valor do que deve ao Fisco.*
>
> *Permitir tal expediente seria admitir que a parte auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente. (...) (TRF3ª Região, AC 002536351.2010.403.6100, DJF: 15/04/2011). (grifei).*

Sem dúvida, as multas administrativas tem, por óbvio, natureza punitiva e preventiva e decorrem de atos ou omissões antijurídicos ou de descumprimento de cláusulas contratuais. Destarte, o pagamento de multas desta natureza não preenche os requisitos de despesas operacionais, pois não podem ser consideradas necessárias a atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. A empresa deve evitar ao máximo sofrer tal punição e a habitualidade de tais multas deve ser combatida pelas agências reguladoras até com a revogação da concessão, se for o caso.

Cita-se jurisprudência do CC/CARF no mesmo sentido;

> *MULTAS ADMINISTRATIVAS (EX. 83) – Inadmissível a dedutibilidade de multas administrativas (por infrações à CLT e ao Código de Trânsito) como despesas operacionais (Acórdão n. 103.309/86, Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 04/88, pág. 116)*
>
> *MULTAS ADMINISTRATIVAS – Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas administrativas (SUNAB, DETRAN, CLT) por não se revestirem das características de natureza compensatória e nem preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade. (Acórdão 10226.138, DOU 31/12/91)*
>
> *MULTA DO CNP – A multa aplicada pelo Conselho Nacional do Petróleo é uma despesa indedutível por ser desnecessária à atividade produtora (Acórdão 102 24.319, DOU 25/06/90)*
>
> *DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – MULTAS*
>
> *— Não são dedutíveis as multas por infrações fiscais, tampouco aquelas impostas por infrações a normas de natureza não tributária. (Acórdão 10707.311, sessão de 9 de setembro de 2003, relator Natanael Martins)*
>
> *DESPESAS OPERACIONAIS. MULTAS ADMINISTRATIVAS.*
>
> *Não são dedutíveis as multas por infrações a normas de natureza não tributária. (Acórdão n. 1102001.254 , de 26 novembro de 2014, Relator João Otávio Oppermann Thomé).*

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

De todo o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte mantendo a decisão adotada pelo acórdão recorrido.

No mesmo sentido, têm-se como precedente desta mesma turma em outra composição, o Acórdão nº 9101-003.875, de cuja ementa se colhe, *verbis*:

DOCUMENTO VALIDADO

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2001
>
> 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 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 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 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.

Do precedente acima, colhe-se, *verbis*:

> [...]
>
> Não há como considerar de natureza operacional uma multa aplicada por órgão regulador que vem tutelar precisamente o atendimento de requisitos necessários para uma adequada execução das atividades da empresa.
>
> Ora, se a pessoa jurídica não atendeu a requisitos mínimos estabelecidos em legislação específica, cujo atendimento se reveste de essencialidade incontestável, tanto que o descumprimento é penalizado com imposição de multa, não há que se falar que se trata de um mero "descuido", "inerente" ao risco da atividade empresarial.
>
> Risco de atividade empresarial diz respeito à adequação ou não do produto ou serviços prestados no mercado, no sentido de que as despesas e custos possam resultar em receitas em montante superior ao valor investido. Risco refere-se à percepção de lucro ou prejuízo.
>
> Na realidade, o órgão regulador, ao dispor sobre atos regulamentares, vem buscar uma prestação de serviços adequada e estabelecer mecanismos de controle visando o regular funcionamento da atividade. Não há como se desqualificar exigência do órgão regulador, por mais "formal" que possa parecer. Não se fala em conduta dolosa ou culposa, mas sim em infração com caráter objetivo.
>
> Autorizar a dedutibilidade de despesas de tal natureza implicaria em 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, no sentido de garantir um serviço ou produto com padrões mínimos de segurança e qualidade.
>
> Vale reproduzir novamente as constatações da autoridade tributária sobre as multas aplicadas: 1) falta de cuidado no cumprimento de obrigações diante do Órgão Regulador da atividade financeira (o Banco Central); 2) falta de cuidado objetivo dos agentes das instituições financeiras em não examinar a correta data de vencimento de títulos; 3) falta de cumprimento de uma obrigação assumida perante a Bolsa de Valores.

DOCUMENTO VALIDADO

> Restaria consumado o paradoxo: a empresa não atende a requisitos mínimos regulatórios que existem justamente para permitir uma adequada entrega de produto e serviços para a sociedade, a empresa dá causa à penalidade, e a penalização pelo descumprimento é dividida por toda a sociedade, que não deu causa à conduta irregular da empresa. **Haveria o compartilhamento da penalidade, entre o infrator que deu causa e o cidadão que não deu causa.** (destaque no original)
>
> [...]
>
> Assim, não podem ser consideradas tais despesas como normais, usuais ou necessárias à atividade da empresa, sendo correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.
>
> Por todo o exposto, meu voto é por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta matéria, restabelecendo-se a exigência decorrente da glosa de despesa por multa de natureza não tributária. *(destaques do original)*

Assim, também aqui, compreende-se que as multas de natureza não tributária não atendem aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade para serem admitidas como despesas dedutíveis na apuração do lucro tributável.

Essas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta matéria.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de conhecer do recurso especial da Contribuinte por compreender que apenas o paradigma nº 9101-006.652 se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

Isto porque, tanto no recorrido como no paradigma nº 9101-006.652, a discussão acerca da dedutibilidade de multas de natureza não tributária se estabeleceu em face do art. 299 do RIR/99, em linha com a acusação fiscal que sustenta o lançamento em discussão, pautada na inobservância dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, consoante Parecer Normativo CST nº 61/79, que afasta do debate o art. 16, §4º do Decreto-lei nº 1.598/77, atualmente substituído pelo art. 41, §5º da Lei nº 8.981/95, e que trata apenas de multas impostas pela legislação tributária. Por sua vez, para decidirem quanto aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, os dois Colegiados do CARF analisaram as repercussões de punições no

DOCUMENTO VALIDADO

âmbito ambiental, em significativa similitude fática para que a divergência jurisprudencial se localize na interpretação da legislação tributária de regência.

Já o paradigma nº 101-96.919 trata de penalidades aplicadas a instituições financeiras pelo Banco Centrado do Brasil – BACEN, e o juízo acerca da normalidade das ocorrências se deu em razão das atividades especificamente exercidas:

> Não há discussão nos autos acerca da efetividade das despesas. Resta portanto a análise da usualidade, normalidade e necessidade das despesas para a consecução das atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora.
>
> Ambas despesas glosadas, 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, passíveis de serem deduzidas na apuração do lucro real.

Assim, não é possível inferir se a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiria da mesma forma se estivesse frente a uma multa administrativa por infração ambiental.

Por tais razões, esta Conselheira CONHECE do recurso especial com base, apenas, no paradigma nº 9101-006.652.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO