



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.721720/2014-81
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.652 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
AGRO INDÚSTRIAS DO VALE DO SÃO FRANCISCO SA AGROVALE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

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

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

Ano-calendário: 2009

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES NÃO TRIBUTÁRIOS

É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública.

O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).

Ademais, o princípio da *pecunia non olet*, esteio axiológico da tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro e, desse modo, aplica-se aos elementos positivos, mas também aos negativos que integram o conceito de renda, de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado

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).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN e pela contribuinte em face do Acórdão n.º 1401-002.031 (15/08/2017) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR. NULIDADE EXTINÇÃO DO MPF. INEXISTÊNCIA

O MPF é instrumento de controle da atividade administrativa. Possíveis irregularidades na prorrogação do mesmo não implicam em nulidade da autuação.

NULIDADE. INTIMAÇÃO DEFICIENTE. INEXISTÊNCIA.

A intimação realizada com o comprovante de recebimento e apresentação de defesa com inteireza da contestação dos elementos da autuação configuram a inexistência de cerceamento de defesa e a nulidade da autuação.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Constatando-se a inexistência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial do 173, I, do CTN, não ocorrendo decadência a ser declarada.

DESpesas DE VIAGEM, ESTADA E PASSAGENS. COMPROVAÇÃO SUFICIENTE. PROCEDÊNCIA PARCIAL

Apresentados documentos que comprovam parcialmente a ocorrência das despesas e a sua vinculação à atividade da empresa, cancela-se parcialmente a glosa em relação aos valores comprovados.

DESPEsa COM COTAS DE COMBUSTÍVEL. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo a vinculação da realização das despesas com a atividade específica da empresa, configura-se mera liberalidade, sendo indedutíveis como despesas.

RESSARCIMENTO MÉDICO A FUNCIONÁRIOS. BENEFÍCIO NÃO ACESSÍVEL A TODOS OS FUNCIONÁRIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA DEDUÇÃO DOS REEMBOLSOS.

Mantém-se a glosa das despesas de ressarcimento médico a funcionários quando comprovado que este só beneficiava parte dos empregados da empresa. Igualmente em relação ao fato de não ter sido comprovado o reembolso das despesas por dedução em contracheque dos empregados e seu oferecimento como receita em contrapartida ao lançamento integral das despesas.

MULTA E JUROS INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS EM ATRASO. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE.

Valores relativos a juros e multas pagos em atraso, por sua natureza compensatório, constituem despesas dedutíveis na apuração dos resultados.

DESPEsas COM ATUALIZAÇÃO DE DÉBITOS PARCELADOS. NÃO COMPROVAÇÃO IMPOSSIBILIDADE.

Não existindo nos autos a comprovação de que os valores deduzidos como despesas são exatamente os valores relativos à atualização de débitos parcelados, descabe a dedutibilidade destas despesas.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. GLOSA. DÉBITOS QUE NÃO SE REFEREM A MULTAS E NÃO ESTÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPROCEDÊNCIA.

A suposição fiscal de que os DEBCAD incluídos em parcelamento sem a comprovação deste fato gera a improcedência do item lançado. Embargos apresentados em processo de execução de débitos previdenciários não constituem hipótese de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, por falta de previsão legal. Improcedência da autuação.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. GLOSA. DÉBITOS QUE ESTARIAM COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. SUSPENSÃO NÃO COMPROVADA. IMPROCEDÊNCIA.

A suposição fiscal de que os débitos incluídos em parcelamento estavam com a sua exigibilidade suspensa sem a comprovação deste fato gera a improcedência do itens lançados.

GLOSA DE APROPRIAÇÃO DE TRATOS CULTURAIS RELATIVOS A PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Demonstrado que a despesas de tratos culturais da cana-de-açúcar de períodos anteriores foi deduzida como despesa do exercício, procede a glosa por desrespeito ao regime de competência.

DESPESAS COM AERONAVES

A depender do porte, do número de filiais e da sua distribuição geográfica, o emprego de aeronaves próprias para o deslocamento de funcionários, sobretudo de diretores, no lugar da utilização das linhas regulares oferecidas pelas companhias aéreas, pode ser a forma mais eficiente para a operação da pessoa jurídica, da mesma forma que o emprego de veículos próprios, mesmo mais custosos, podem ser mais eficientes que obrigar os funcionários a se deslocar de ônibus entre as filiais numa mesma localidade. Se não ficou comprovado que a aeronave foi usada para o deleite dos administradores em viagens não relacionadas à atividade empresarial, não cabe a glosa das despesas correspondentes, mesmo na hipótese de haver linhas regulares de transporte aéreo entre as localidades.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

São dedutíveis as despesas com honorários advocatícios para a defesa de diretores e funcionários, se o objeto da ação guarda relação com a atividade da empresa.

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 conseqüências, 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 conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).

ADITIVO AO RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A apresentação de aditivo ao recurso voluntário relativa a matéria nem ao menos impugnada não é possível por aplicação do instituto da preclusão processual e em face de impedir a dialeticidade da discussão processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do aditivo ao recurso voluntário e rejeitar as preliminares apresentadas. Por maioria de votos, afastar a arguição de decadência. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento as seguintes glosas: i) Multas ambientais. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; ii) Honorários advocatícios. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto; iii) Despesas com aeronaves. Vencido o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto; Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento as glosas com: i) Despesas de viagens e estadias, conforme demonstrativo constante do dispositivo deste acórdão; ii) Juros e multas incidentes sobre a CSLL paga em atraso; iii) Variações monetárias passivas incidentes sobre os DEBCADs escriturados no 1º trimestre de 2009, no valor de R\$471.047,44, e sobre os débitos previdenciários relativos ao mesmo período de apuração, no valor de R\$52.336.502,84; iv) Variações monetárias passivas relativas aos débitos tributários (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), no valor de R\$49.675.150,16. Por unanimidade de votos negar provimento ao recurso no que tange às glosas de cotas de combustível, ressarcimento médico a funcionários, variações monetárias passivas sobre débitos inscritos em dívida ativa da União e apropriação de tratos culturais. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

O julgado foi integrado pelo acórdão de embargos nº 1401-003.179, de 21/02/2019, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS. LAPSO MATERIAL DA DECISÃO. RECONHECIMENTO.

Constatando-se a existência de lapso manifesto no texto do voto condutor do acórdão que diverge quando ao *decisum* do mesmo acórdão, acolhe-se os embargos para corrigir o lapso, corrigindo-se o texto do voto condutor para espelhar o indicado na decisão colegiada e corrigindo-se o valor exonerado no acórdão..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos da Fazenda Nacional e da Contribuinte, para sanar a contradição e o lapso manifesto apontados, nos termos do voto do Relator

Os seguintes excertos do voto condutor do acórdão de embargos permitem estabelecer com precisão as correções procedidas:

Em relação a esta divergência a contradição se deveu ao entendimento inicial deste relator que, interpretando literalmente a norma, entendia não ser possível a dedução. No entanto, quando dos debates da Turma na ocasião do julgamento fui convencido pelos argumentos do ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes da possibilidade da dedução dos valores de multas e juros relativos a tributos pagos em atraso.

Assim, em verdade, a falha se encontra na fundamentação do voto condutor quando este relator deixou de modificar o texto e apresenta-lo de acordo com o entendimento modificado na ocasião do julgamento. Por isso, passo a apresentar o entendimento correto que deve ser considerado como constante no voto condutor do acórdão:

Glosa de Despesas com Variações Monetárias passivas e Variações Monetárias não comprovadas.

[...]

Por isso, em relação a estes valores, voto por dar provimento ao recurso cancelando a glosa do valor de R\$ 49.266,04 relativo aos juros e multa pela CSLL paga em atraso.

[...]

Excluir da glosa relativa à indedutibilidade dos débitos tributários do 1º trimestre/2009 o valor de R\$ 49.675.150,16. Relativo às variações indedutíveis.

O processo versa sobre autuação fiscal de IRPJ e CSLL decorrente de glosas procedidas pela autoridade fiscal.

Apresentada a impugnação ao lançamento, a DRJ decidiu por sua improcedência, mantendo integralmente o crédito tributário exigido. Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário que foi parcialmente provido, conforme decisão acima ementada e decidida, posteriormente integrada pelo acórdão de embargos.

Das questões que restam inconclusas por serem objeto do presente recurso especial (as três primeiras suscitadas pela Procuradoria da Fazenda e a última pela contribuinte), assim se defende o ora Recorrente no recurso voluntário, conforme passagens do relatório da decisão recorrida:

[...]

Glosa com Multas de Natureza não tributária

Entende que as multas emitidas pelo IMA são compensatórias e que, assim, poderiam ser dedutíveis conforme entendimento da própria Receita Federal. Alega que são compensatórias estas multas porque são destinadas direta ou indiretamente a recompor as estruturas atingidas.

[...]

Glosa de Despesas com Variações Monetárias passivas e Variações Monetárias não comprovadas.

Alega que o valor de R\$ 49.266,04 referiu-se ao pagamento de juros e multa por atraso no recolhimento da CSLL. Que a decisão manteve a glosa com base no

art. 344, § 6º do RIR/99. Informa que apresentou a comprovação das despesas com o PER/DCOMP do pagamento.

[...]

Variações Monetárias Passivas Indedutíveis.

Alega que a decisão recorrida manteve a autuação por considerar que os débitos estavam com exigibilidade suspensa e, ainda que não tivessem, continham multas de infrações que impediriam a sua dedução.

A empresa alega, com base em precedentes judiciais, que a impossibilidade somente se aplica quando a suspensão da exigibilidade decorre das hipóteses do art. 151, II a IV, do CTN e que nenhum dos processos em questão estaria nestas hipóteses, posto que os referidos processos estavam em discussão e, com o advento da Lei 11.941/2009, a empresa desistiu de todos os recursos e ingressou com os processos no parcelamento.

[...]

A empresa alega que como os débitos estavam inscritos em DAU, já gozavam dos requisitos de certeza e liquidez e poderiam ser dedutíveis.

[...]

Glosa de Apropriação de Tratos Culturais de anos anteriores

Alega que a produção da cana possui diversas atividades e que na época da plantação são realizados diversos gastos com o plantio que devem render por vários períodos de colheita. Assim especifica.

Vale destacar que o valor cuja dedutibilidade foi equivocadamente glosada, foi regularmente contabilizado na Conta N.º 1.1.8.1.02 – Tratos Culturais de Cana-de-Açúcar, cujo saldo, no valor de R\$ 9.804.522,84, originou-se da contabilização de diversas rubricas que compõem o custo agrícola da cultura da cana-de-açúcar.

No sentido de comprovar a legitimidade dos custos com a “Manutenção da Lavoura de Cana-de-Açúcar”, a Recorrente anexa à presente cópia dos seguintes documentos:

Razão Contábil da Conta 1.1.8.1.02 – Tratos Culturais – Exercício Seguinte, onde está assinalado o lançamento em questão, feito a crédito nessa conta;

Razão Contábil da Conta 2.4.3.1.02 – Prejuízos Exercícios Anterior, onde está assinalado o lançamento a débito dessa conta.

Ou seja, este procedimento ocorre em cada exercício, ao reverso do que consignou o acórdão.

Ou seja, o acórdão confunde aquilo que seja despesas de exercícios seguintes, com aquilo que seja apropriação de despesas de exercícios anteriores. Ora, as despesas em questão são referentes aos períodos de apuração de 2006 a 2008, portanto já incorridas, mas que não tinham sido devidamente apropriadas aos resultados daqueles exercícios, o que se procedeu, extemporaneamente, no ano de 2009, e o única rubrica passível de seu registro era justamente a rubrica Ajustes de Exercícios Anteriores tendo como contra-partida contábil a conta Prejuízos Acumulados.

Somente seria inapropriado levar a débito da conta prejuízos acumulados se tivessem sido apropriados nos anos anteriores. Não foram.

Intimada do acórdão de embargos, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial ao qual foi dado seguimento parcial, conforme seguintes excertos do despacho de admissibilidade (fls. 2.660 a 2.674):

(1) “dedutibilidade de multas de natureza não tributária”

Decisão recorrida:

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES NÃO TRIBUTÁRIOS.

É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública.

O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).

Acórdão paradigma n.º 1803-001.784, de 2013:

MULTAS PUNITIVAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis do cálculo do lucro real as multas por transgressões a normas de natureza não tributária.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.196, de 2016

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

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

A dedução das multas administrativas das bases de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, 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.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu 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)*, ou seja, todas as demais seriam dedutíveis, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1803-001.784, de 2013, e 9101-002.196, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *são indedutíveis do cálculo do lucro real as multas por transgressões a normas de natureza não tributária (primeiro acórdão paradigma)* e que *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 (segundo acórdão paradigma)*.

[...]

(3) “dedutibilidade de multa e juros sobre CSLL paga em atraso”**Decisão recorrida:**

MULTA E JUROS INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS EM ATRASO. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE.

Valores relativos a juros e multas pagos em atraso, por sua natureza compensatória, constituem despesas dedutíveis na apuração dos resultados.

[...].

Devemos discordar do entendimento da DRJ neste ponto. Conforme interpretação apresentada durante a sessão de julgamento, entendemos que as multas e juros pagos pelo recolhimento em atraso de tributos, mesmo os que não possam ser deduzidos do IRPJ, constituem-se em compensações moratória pelo atraso do pagamento.

Assim, em verdade, estes valores não são pagamentos de CSLL, mas sim compensações pelo atraso do pagamento dos tributos. Desta forma estes gastos referem-se ao risco da contribuinte no exercício regular de suas atividades e, por isso, não podem ser considerados indedutíveis na apuração do IRPJ, não devendo simplesmente se seguir, consoante a DRJ, com a lógica de que o acessório segue o principal.

No presente caso, o pagamento de juros e multas compreende compensação ao fisco pela mora da contribuinte e, assim, não são simples acessórios do principal, mas despesas devidas ao fisco e relativas ao risco da atividade, podendo, desta maneira, ser deduzidas na apuração do resultado tributável.

Acórdão paradigma n.º 1202-000.969, de 2013:

BASE DE CÁLCULO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDAS JUDICIAIS E RESPECTIVOS JUROS. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.

Acórdão paradigma n.º 1101-00.312, de 2010:

TRIBUTOS LANÇADOS. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

Não são dedutíveis, segundo o regime de competência, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de recurso administrativo.

CSLL. A Lei n.º 9 316/96 veda a dedução da CSLL, na apuração do lucro real.

JUROS DE MORA.

A dedutibilidade do acessório segue a mesma sorte do principal.

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *as multas e juros pagos pelo recolhimento em atraso de tributos, mesmo os que não possam ser deduzidos do IRPJ, constituem-se em compensações moratória pelo atraso do pagamento, ou seja, o pagamento de juros e multas compreende compensação ao fisco pela mora da contribuinte e, assim, não são simples acessórios do principal, mas despesas devidas ao fisco e relativas ao risco da atividade, podendo, desta maneira, ser deduzidas na apuração do resultado tributável*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1202-000.969, de 2013, e 1101-00.312, de 2010) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *os juros de mora*

incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade (primeiro acórdão paradigma) e que a dedutibilidade do acessório segue a mesma sorte do principal (segundo acórdão paradigma).

(4) “variações monetárias passivas”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Da análise dos argumentos da acusação e os da defesa temos que:

- Em relação aos débitos de IRPJ e CSLL, a autuação decorreu tanto pelo fato de o fiscal considerar que os débitos estavam com exigibilidade suspensa, quanto ao fato de não poderem ser deduzidos na apuração do resultado os valores dos débitos de IRPJ e CSLL. A contribuinte contesta o fato de o fiscal utilizar, em relação a estes débitos, dois fundamentos diferentes para a glosa. Quanto a isto não há irregularidade alguma, entendo o fiscal que a glosa pode se basear em dois fundamentos é perfeitamente cabível a apresentação dos mesmos para que sejam analisados estes fundamentos em sede recursal.

Entretanto, tendo em vista que os valores glosados a título de IRPJ e CSLL dizem respeito a juros e multas dos processos incluídos no parcelamento especial, conforme já decidido anteriormente, há de se aceitar tais valores como despesas dedutíveis. Desta forma, voto por dar provimento ao recurso neste item.

Acórdão paradigma n.º 105-15.958, de 2006:

GLOSA DE DESPESAS - Ao não lançar e nem cobrar o IPI de seus clientes, e tendo a empresa recorrente assumido o ônus, entendo que estaria esta submetida ao art. 344 do RIR/99, que prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN. Os parcelamentos — REFIS ou PAES, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151 do mesmo diploma legal.

Quanto aos demais valores incluídos no REFIS (CSLL, PIS, COFINS e INSS), com exceção daqueles relativos aos anos de 1993 e 1994 (quando a dedutibilidade estava condicionada ao pagamento), cumpre ressaltar que estes deviam e foram lançados como despesas nos períodos-base de ocorrência, como determina a legislação, não podendo, portanto, figurar novamente, como pretende a recorrente, em despesa tributária inteiramente dedutível por ocasião do REFIS.

Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que os valores glosados a título de IRPJ e CSLL dizem respeito a juros e multas dos processos incluídos no parcelamento especial, conforme já decidido anteriormente, pelo que há de se aceitar tais valores como despesas dedutíveis, **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 105-15.958, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que valores incluídos no REFIS (CSLL, PIS, COFINS e INSS), [...] deviam e

foram lançados como despesas nos períodos-base de ocorrência, como determina a legislação, não podendo, portanto, figurar novamente, como pretende a recorrente, em despesa tributária inteiramente dedutível por ocasião do REFIS.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere às matérias: (1) “*dedutibilidade de multas de natureza não tributária*”; (3) “*dedutibilidade de multa e juros sobre CSLL paga em atraso*”; e (4) “*variações monetárias passivas*”.

Os autos foram encaminhados para a unidade de origem da Receita Federal do Brasil que promoveu, em 14/04/2020 (fl. 2.705) a ciência da contribuinte do acórdão de embargos e do despacho de admissibilidade de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou em 12/06/2020 (fl. 2.707) as devidas Contrarrazões e também manejou recurso especial. Registre-se que a contagem dos prazos estava, à época da apresentação dos documentos, suspensa em virtude da Portaria CARF nº 8.112 e posteriores.

A contribuinte, nas contrarrazões apresentadas, se insurge contra o conhecimento das 3 matérias cujas divergências foram admitidas, arguindo que as situações fáticas dos acórdãos paradigmas não guardam similitude com a do recorrido. No mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida em relação às matérias discutidas no recurso especial da Fazenda Nacional.

O sujeito passivo, também, apresentou recurso especial em que aponta suposta divergência quanto à matéria que discute a possibilidade de se deduzir, em exercícios futuros, despesas realizadas em períodos anteriores. O despacho de admissibilidade recursal (fls. 2.779 a 2.786) foi assim proferido, admitindo o recurso:

Os autos versam sobre autos de infração de IRPJ e CSLL. A Recorrente alega dissídio jurisprudencial em relação ao decidido pelo acórdão recorrido no que diz respeito à possibilidade de exclusão, em exercícios subsequentes, de despesas incorridas em exercícios anteriores e ainda não excluídas.

[...]

Instruindo o recurso especial com vistas ao seguimento em relação à matéria, a Contribuinte apresenta como paradigmas os acórdãos nºs 108-06.173 e 1301-001.629, disponíveis no sítio do CARF, não reformados até a presente data e assim ementados, no que respeita ao suposto dissídio:

Acórdão 108-06.173, de 14/07/2000

IRPJ — AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO — ADIÇÕES e EXCLUSÕES

Adições são ajustes obrigatórios que têm por finalidade aumentar imposto. Exclusões são ajustes facultativos que tem por finalidade diminuir a base de cálculo do imposto. Não é ilegal o reconhecimento da despesa relativa a um exercício, antecipado a outro. Nenhum prejuízo traz ao Fisco o fato dessa despesa ser apropriada em período superveniente, por deliberação da própria pessoa jurídica, ou por erro de fato. Estaria ela postergando despesa e não receita.

Acórdão 1301-001.629, de 28/08/2014

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

DESPESAS. GLOSA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As despesas comprovadas incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência. Incumbiria ao Fisco demonstrar que o registro de despesas após o período de competência provocou postergação no pagamento de tributo ou a redução indevida do lucro real e, sendo o caso, efetuar o lançamento com observância das disposições do art. 273 do Regulamento. Não sendo essa a hipótese dos autos, é de se cancelar a exigência.

[...]

O cotejo entre os julgados indica que as situações enfrentadas pelos Colegiados foram similares. Tanto nos paradigmas, quanto no recorrido, a questão a ser decidida dizia respeito à exclusão, para fins de apuração do lucro real, de despesas realizadas em exercícios pretéritos e excluídas em períodos subsequentes.

As decisões, contudo, foram diversas. Os dois paradigmas, conforme transcrições supra, consideraram que o procedimento de excluir despesas em exercícios subsequentes ao da sua realização não é vedado pela legislação tributária, ao passo que o recorrido, conforme demonstrado, não autorizou a exclusão, em 2009, de despesas realizadas entre 2006 e 2008 e manteve a glosa efetuada pela autoridade tributária. Para situações fáticas similares, decisões divergentes, caracterizando-se o dissídio interpretativo previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, havendo razão para seguimento do recurso especial a fim de que sobre ele se manifeste a CSRF.

[...]

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, para que seja rediscutida a possibilidade ou não de excluir, em exercícios subsequentes, despesas realizadas em períodos anteriores.

Os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do despacho de admissibilidade de recurso especial em 26/05/2021 (fl. 2.787) e apresentou contrarrazões em 30/05/2021 (fl. 2800) ¹.

A manifestação da Fazenda Nacional contesta o seguimento do recurso especial, alegando que não há similitude entre os fatos cotejados e, no mérito, pleiteia a manutenção da decisão recorrida quanto à matéria do recurso especial apresentado pela contribuinte.

É o relatório.

¹ O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 25/06/2021, após a apresentação das contrarrazões, que ocorreu em 30/05/2021 (fl. 2.800), tempestivamente portanto.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1 – CONHECIMENTO

1.1 – RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial Fazendário é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório. O despacho de admissibilidade (fls. 2.660 a 2.674) deu seguimento a três matérias suscitadas como divergentes pela Recorrente.

A primeira delas – dedutibilidade das multas de natureza não tributária – está instruída pelos acórdãos paradigmas nºs 1803-001.784 e 9101-002.196.

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.

Além disso, o raciocínio desenvolvido no acórdão recorrido defendeu que as despesas com multas não tributárias são necessárias à atividade empresarial em função do próprio risco atinente ao seu exercício, posição contrária à defendida no segundo acórdão paradigma.

Já o entendimento apresentado no recorrido quanto ao art. 41, § 5º da Lei nº 8981/1995 é contraposto pela exegese conferida ao mesmo dispositivo pelo primeiro paradigma.

Caracterizada a divergência jurisprudencial nesta matéria, oriento meu voto por dela conhecer.

A segunda matéria admitida do recurso fazendário – dedutibilidade de multa e juros de CSLL paga em atraso – está instruída pelos acórdãos nºs 1202-000.969 e 1101-00.312.

A contribuinte questiona a admissibilidade do recurso especial alegando que os paradigmas tratam de indedutibilidade ligada a tributos com exigibilidade suspensa, o que não seria o caso dos autos.

Tem razão a contribuinte quanto ao conhecimento desta matéria.

Compulsando-se os dois julgados paradigmas, o que se constata é que ambos tratam de dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, seja por decisão judicial, caso do julgado 1202-000.969, seja por discussão administrativa, que é a situação do paradigma 1101-00.312.

Os dois acórdãos fundamentaram suas decisões com base no disposto no art. 41, § 1º da Lei n.º 8.981/1995 (com destaques acrescidos):

“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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.”

O recorrido, por outro lado, autorizou o dedução da multa e dos juros por considerá-los de natureza diversa da CSLL, cuja dedução da base de cálculo do IRPJ é vedada pelo disposto no art. 344, § 6º do RIR/1999. A conclusão do recorrido, integrada pelo acórdão de embargos, restou assim redigida (com destaques acrescidos):

Glosa de Despesas com Variações Monetárias passivas e Variações Monetárias não comprovadas.

Alega que o valor de R\$ 49.266,04 referiu-se ao pagamento de juros e multa por atraso no recolhimento da CSLL. Que a decisão manteve a glosa com base no art. 344, § 6º do RIR/99. Informa que apresentou a comprovação das despesas com o PER/DCOMP do pagamento.

Em relação a este valor, vejamos o que foi alegado pela Delegacia de Julgamento.

Com relação ao montante de R\$ 49.266,04, a contribuinte alega que é dedutível pois se refere a juros e multa sobre CSLL paga com atraso, conforme Per/Dcomp que anexou às fls. 1955 a 1963.

Determina o art. 344, §6º do RIR/1999 que a CSLL é indedutível na determinação do lucro real. Dessa forma, os acessórios que integram essa contribuição sujeitam-se às mesmas regras vigentes para o principal e não são dedutíveis também.

Devemos discordar do entendimento da DRJ neste ponto. Conforme interpretação apresentada durante a sessão de julgamento **entendemos que as multas e juros pagos pelo recolhimento em atraso de tributos, mesmo os que não possam ser deduzidos do IRPJ, constituem-se em compensações moratória pelo atraso do pagamento.**

Assim, em verdade, estes valores não são pagamentos de CSLL, mas sim compensações pelo atraso do pagamento dos tributos. Desta forma estes gastos referem-se ao risco da contribuinte no exercício regular de suas atividades e, por isso, não podem ser considerados indedutíveis na apuração do IRPJ, não devendo simplesmente se seguir, consoante a DRJ, com a lógica de que o acessório segue o principal.

No presente caso o pagamento de juros e multas compreende compensação ao fisco pela mora da contribuinte e, assim, não são simples acessórios do principal, mas despesas devidas ao fisco e relativas ao risco da atividade, podendo, desta maneira, ser deduzidas na apuração do resultado tributável.

Por isso, em relação a estes valores, voto por dar provimento ao recurso cancelando a glosa do valor de R\$ 49.266,04 relativo aos juros e multa pela CSLL paga em atraso.

Já dos paradigmas, importa considerar as seguintes passagens, a fim de demonstrar a situação fática de cada processo (com destaques acrescidos):

Acórdão 1202-000.969

[...]

BASE DE CÁLCULO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDAS JUDICIAIS E RESPECTIVOS JUROS. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os tributos e contribuições **cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais** não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.

[...]

Voto

[...]

II – MÉRITO

Quanto à dedutibilidade ou não de tributos ou contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial, na determinação do lucro real, para apuração do IRPJ, oportuno se faz transcrever o artigo 41 da Lei nº 8.981/95:

[...]

Verifica-se dos artigos acima transcritos que são consideradas indedutíveis as despesas decorrentes da apropriação contábil relativa a tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa.

[...]

Dessa forma, em que pesem os argumentos da Recorrente na tentativa de caracterizar os tributos com exigibilidade suspensa como despesa dedutível, este E. Conselho já se posicionou inúmeras vezes de maneira oposta, em respeito ao disposto no artigo 41 da Lei nº 8981/95 e por configurar-se numa situação de solução indefinida que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica.

[...]

Resta claro, portanto, que **os tributos com exigibilidade suspensa são considerados como provisões, por não possuírem caráter de certeza, razão pela qual são considerados indedutíveis.**

Acórdão 1101-00.312

[...]

TRIBUTOS LANÇADOS. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS Não são dedutíveis, segundo o regime de competência, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de recurso administrativo

[...]

1) *Dedutibilidade, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores lançados a título de Contribuição ao PIS e de COFINS e dos correspondentes juros: embora o regime de competência seja a regida para determinação dos valores que integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **há exceções previstas em lei, e uma delas é a estipulada no art. 41 da Lei 110 8.981/95**, que alcança os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN. Deflui daí que os valores lançados de ofício, sujeitos a recurso administrativo e efetivamente questionados administrativamente, não são dedutíveis enquanto sua exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, inciso III do CTN. O mesmo se diga relativamente aos juros, que como acessórios, seguem a sorte do principal. Somente no período de apuração em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, a dedução de ambos será possível.*

É de se concluir, com base no acima exposto, que as situações fáticas dos processos cotejados não guardam a necessária similitude fática para fins de demonstração de divergência interpretativa. A diferença entre os casos levados a julgamento, inclusive, motivou decisões com fundamentações jurídicas diversas, o que impede a concretização de divergência interpretativa entre os Colegiados.

Por este motivo, meu voto é por não conhecer a segunda matéria do recurso especial da Procuradoria da Fazenda.

A terceira matéria admitida do recurso fazendário – variações monetárias passivas - está instruída com o acórdão paradigma nº 105-15.958. A contribuinte, em contrarrazões, manifesta sua discordância quanto ao conhecimento do recurso especial em relação ao tema por considerar que os julgados apresentam situação fática distinta.

A Fazenda Nacional assim delinea a matéria controvertida, conforme passagem do recurso especial (com destaques acrescidos):

3.4 VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS.

3.4.1 PARCELAMENTO.

Sobre a dedução dos valores incluídos em programa de Parcelamento, o acórdão recorrido assim se manifesta:

“Em relação aos débitos de IRPJ e CSLL a autuação decorreu tanto pelo fato de o fiscal considerar que os débitos estavam com exigibilidade suspensa, quanto ao fato de não poderem ser deduzidos na apuração do resultado os valores dos débitos de IRPJ e CSLL. A contribuinte contesta o fato de o fiscal utilizar, em relação a estes débitos, dois fundamentos diferentes para a glosa. Quanto a isto não há irregularidade alguma, entendendo o fiscal que a glosa pode se basear em dois fundamentos é perfeitamente cabível a apresentação dos mesmos para que sejam analisados estes fundamentos em sede recursal.

Entretanto, tendo em vista que **os valores glosados a título de IRPJ e CSLL dizem respeito a juros e multas dos processos incluídos no**

parcelamento especial, conforme já decidido anteriormente, há de se aceitar tais valores como despesas dedutíveis. Desta forma, voto por dar provimento ao recurso neste item”.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para **admitir a dedução de despesas relacionadas ao pagamento de tributos por ocasião da adesão ao parcelamento em período-base posterior aos correspondentes fatos geradores.**

Por outro lado, o acórdão n.º 105-15.958 defende que não encontra respaldo legal a pretensão extensiva da contribuinte de deduzir, no momento do pagamento/parcelamento, tributos lançados relativos a períodos de apuração anteriores, uma vez que o texto legal não prevê a possibilidade de dedução de tributos parcelados em período distinto daquele em que tenha ocorrido o fato gerador.

Segue a ementa integral do citado paradigma:

Processo n.º : 10680.014552/2004-89

Recurso n.º : 147.644

Matéria : IRPJ - EXS.: 2002 e 2003

Recorrente : MADSON ELETROMETALURGICA LTDA.

Recorrida : 3 TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG

Sessão de : 20 DE SETEMBRO DE 2006

Acórdão n.º : 105-15.958

GLOSA DE DESPESAS - Ao não lançar e nem cobrar o IPI de seus clientes e tendo a empresa recorrente assumido o ônus, entendo que estaria esta submetida ao art. 344, do RIR/99 que prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN. Os parcelamentos — REFIS ou PAES, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151, do mesmo diploma legal.

Quanto aos demais valores incluídos no REFIS (CSLL, PIS, COFINS e INSS), com exceção daqueles relativos aos anos de 1993 e 1994 (quando a dedutibilidade estava condicionada ao pagamento), cumpre ressaltar que **estes deviam e foram lançados como despesas nos períodos base de ocorrência como determina a legislação, não podendo, portanto, figurar novamente, como pretende a recorrente, em despesa tributária inteiramente dedutível por ocasião do REFIS.** Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MADSON ELETROMETALÚRGICA LTDA.

O recurso especial Fazendário, por si, já permite concluir que os fatos tratados nos dois processos cotejados não guardam a necessária similitude para que se configure divergência interpretativa entre os Colegiados. O recorrido, como visto, admitiu como despesas dedutíveis as multas e juros de débitos incluídos em parcelamento especial com os seguintes dizeres:

os valores glosados a título de IRPJ e CSLL dizem respeito a juros e multas dos processos incluídos no parcelamento especial, **conforme já decidido anteriormente,** há de se aceitar tais valores como despesas dedutíveis

E o julgado, em trecho não incluído no recurso especial, esclarece a passagem acima destacada ao afirmar que a autuação fiscal deveria ter sido lavrada com lastro na inobservância do regime de competência, mas não o foi.

Por este motivo, não coube à decisão proferida pelo Colegiado modificar o fundamento da autuação fiscal, razão pela qual este argumento é estranho aos autos, conforme atesta o seguinte excerto do voto vencido, vencedor nesta matéria (com destaques acrescidos):

b) Com relação aos demais débitos que se referiam a processos de execução fiscal, os quais à glosa baseou-se na hipótese de os mesmos encontrarem-se com exigibilidade suspensa. Entendemos perfeitamente a acusação fiscal, mas não podemos mantê-la por dois motivos: Primeiro, porque estando os débitos em fase de execução judicial não estaria caracterizada a suspensão da exigibilidade do art. 151, porquanto a apresentação dos embargos recebidos com efeito suspensivo consiste na suspensão dos atos processuais de constrição patrimonial que não se incluem na hipótese levantada; Segundo porque, em nosso entender, o lançamento destas despesas em janeiro/2009 estaria equivocada por outro motivo. Em relação a estas despesas a contabilização somente poderia ser efetivada quando do seu efetivo reconhecimento, no caso, quando da apresentação do pedido de parcelamento com a inclusão da totalidade dos débitos. **Assim, o lançamento deveria ter sido no sentido da inobservância do regime de competência. Ocorre que, na fase de análise do recurso voluntário, não pode ser modificado o fundamento jurídico da autuação e,** assim, só nos resta por dar provimento ao recurso para julgar improcedente o lançamento neste caso em razão da não comprovação da hipótese de suspensão da exigibilidade dos débitos objeto de glosa na forma do art. 151, do CTN. Deve ser excluída a glosa dos débitos previdenciários do 1º trimestre/2009 no valor de R\$ 52.336.502,84.

A discussão apontada pela Fazenda Nacional, portanto, quando afirma que o paradigma decidiu que as despesas relacionadas ao Refis deveriam ter sido incluídas em períodos anteriores, quando de sua ocorrência, é indiferente ao deslinde do caso ora em análise, já que este fato não foi objeto de avaliação quando da autuação fiscal e sobre ele não se decidiu o acórdão recorrido.

Ademais, como restou evidente na ementa do acórdão paradigma, o Colegiado proibiu que a contribuinte deduzisse duas vezes a mesma despesa, já que os valores foram devidamente lançados na contabilidade do período base em que ocorreram, conforme comprova o seguinte excerto do voto paradigmático (com destaques acrescidos):

Quanto aos demais valores incluídos no REFIS (CSLL, PIS, COFINS e INSS), com exceção daqueles relativos aos anos de 1993 e 1994 (quando a dedutibilidade estava condicionada ao pagamento), cumpre ressaltar que estes **deviam e foram lançados como despesas nos períodos base de ocorrência** como determina a legislação, **não podendo, portanto, figurar novamente, como pretende a recorrente, em despesa tributária inteiramente dedutível por ocasião do REFIS.**

Portanto, o fundamento principal da decisão contida no paradigma é a vedação de se utilizar duas vezes as mesmas despesas, contabilizadas que foram no período de sua ocorrência e indevidamente consideradas, novamente como despesa, quando da formalização do parcelamento especial.

Tal fato é estranho ao recorrido, já que não há registro de que as despesas decorrentes de parcelamento especial admitidas como dedutíveis tenham sido, anteriormente, quando de sua ocorrência, levadas a registro e deduzidas do resultado do período.

Pelo exposto, o cotejo entre os julgados indica que os fatos levados a julgamento não guardam a necessária similitude para fins de demonstração de divergência interpretativa e que as respectivas decisões diferiram em função da diversidade material dos casos julgados, e não por interpretações conflitantes da norma jurídica.

Também nesta matéria, meu voto é por não conhecer do recurso especial fazendário.

1.2 – RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

O recurso especial da contribuinte (fls. 2.726 a 2.734) apresenta uma única matéria para discussão e diz respeito à possibilidade de se deduzir, em períodos posteriores, despesas incorridas em exercícios anteriores.

Para instruir o recurso, foram apresentados como paradigmas os acórdãos n.ºs 108-06.173 e 1301-001.629.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 2.788 a 2.799) insurge-se contra o conhecimento do recurso, alegando que não houve demonstração analítica da divergência suscitada e que não haveria semelhança entre os fatos levados a julgamento.

Há fundamento para a insurgência da Procuradoria.

O primeiro paradigma apresentado (acórdão n.º 108-06.173) trata de CSLL adicionada ao lucro líquido do exercício e que, segundo a autoridade fiscal, embora tal fato resultasse em uma base de cálculo maior para o IRPJ, como a empresa autuada era beneficiária de incentivos fiscais, a adição provocou distorção no lucro da exploração.

Note-se que a CSLL adicionada foi recolhida no mesmo período objeto da ação fiscal. As seguintes passagens do voto condutor do julgado demonstram o que foi até aqui afirmado (com destaques):

As matérias objeto do litígio são: **o valor da contribuição social paga durante o período e adicionada (quadro 4, linha 9, DIRPJ fls. 24) ao lucro líquido do período-base, para cálculo do lucro real** e a utilização de valores diferentes para UFIR.

Referindo-se às parcelas da Contribuição Social apurada por estimativa, do ano período-base de 1993 e recolhida *efetivamente* em 1994, o autor da ação não admitiu o oferecimento dessas parcelas à tributação, por entender que, **a despeito de gerar uma base de incidência maior para o imposto de renda, como havia incentivos fiscais, distorcia também a apuração do lucro da exploração**, do qual é beneficiária a pessoa jurídica.

[...]

A parcela remanescente desse lançamento, também entendo não ser possível prosperar.

Isto porque a incorreção que gerou o lançamento está capitulado no artigo 193, 195 e 196 do RIR11994 e artigos 7º e 8º da Lei 8541/1992; *que* tratam dos ajustes ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real.

[...]

No dizer do autor do autuante, foi oferecido a tributação no período mais do que exigido na legislação, portando, nada restando a ser cobrado.

Não é ilegal o reconhecimento da despesa relativa a um exercício, antecipado a outro. Nenhum prejuízo traz ao Fisco o fato dessa despesa ser apropriada em período superveniente, por deliberação da própria pessoa jurídica, ou por erro de fato. Estaria ela postergando despesa e não receita.

Não podendo portanto prosperar o lançamento materializado pelo Fisco, porque se chocam contra norma que reconhece, a licitude do procedimento adotado pela empresa, cuja adoção intempestiva não pode resultar em tributação sabidamente indevida.

O caso levado a julgamento, portanto, é de adição da CSLL à base de cálculo para fins de apuração do lucro real. Bem verdade que o julgado aborda a questão como reconhecimento de despesa de um exercício em outro, mas o que ocorreu, de fato, foi a inclusão na base de cálculo do IRPJ para apuração do lucro real de valores recolhidos no período.

Não houve dedução, no período objeto da ação fiscal, de despesas incorridas em exercícios anteriores e ainda não aproveitadas. Em outros termos: a discussão envolve ajustes, por meio de adições, à base de cálculo do IRPJ do próprio exercício em que a CSLL foi paga.

No recorrido, a questão levada a julgamento é a da possibilidade de se aproveitar em exercícios subsequentes despesas pagas e não deduzidas quando de sua ocorrência.

A situação é diversa daquela tratada no acórdão paradigma, conforme se demonstra com a seguinte passagem do voto vencido (vencedor nesta matéria) do acórdão recorrido (com destaques acrescidos):

Glosa de Apropriação de Tratos Culturais de anos anteriores

Alega que a produção da cana possui diversas atividades e que na época da plantação são realizados diversos gastos com o plantio que devem render por vários períodos de colheita. Assim especifica.

[...]

Ora o procedimento que a empresa tenta levar à cabo ocorre no sentido que esta **realiza as despesa de tratos culturais para gerarem receitas de diversos exercício, sem a levar à apuração do resultado em cada ano.**

Se acaso o procedimento da empresa, como a mesma alega, é o de guardar as despesas para lançar como bem lhe aprouver, este é o procedimento errado. O procedimento correto é o de levar todas as despesas e receitas realizadas no mesmo exercício. Temos até o exemplo de empresas no mesmo setor desta que realizam o procedimento de depreciação destes gastos que perduram por vários exercícios.

Ou seja, no final das contas, o que não deveria ser realizado pela empresa é a "guarda" de despesas para levar ao resultado que desejar. Ora, assim procedendo a empresa passa a deter um direito inexistente às demais, o de levar

a resultado as despesas quando assim lhe aprouver e, desta forma, manipular o resultado apurado em cada exercício.

Tal procedimento não é autorizado e, por isso, há de se manter a glosa realizada.

Deve-se mencionar, ainda, que no caso dos autos, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar a regularidade da escrituração relacionada ao período em que os gastos foram pagos e não logrou sucesso, já que não houve a entrega dos documentos requeridos, conforme seguinte passagem do Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 44 a 61, com destaques acrescidos):

2.11.3 APROPRIAÇÃO DE TRATOS CULTURAIS EXERCÍCIOS ANTERIORES (R\$ 9.804.522,84) Com relação a este item, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (Diligência – MPF 0510200.2012.00771), a contribuinte informou se tratar de “gastos relacionados com a manutenção da plantação da cana-de-açúcar, realizados em períodos de apuração anteriores (2006 a 2008), que foram contabilizados, inicialmente, no Ativo Circulante, no grupo de despesas de exercícios seguintes e, posteriormente, apropriados no custo agrícola no ano calendário de 2009”. Ainda segundo a contribuinte, por se reportarem a anos-calendário anteriores, o registro contábil, com observância a legislação comercial, foi realizado a débito da conta Prejuízos Acumulados, no Patrimônio Líquido, como Ajustes de Exercícios Anteriores. O artigo 179 da Lei nº 6.404/1976 - Lei das Sociedades por Ações - afirma que as despesas antecipadas referem-se a aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. Conceitualmente, despesas de exercícios seguintes (despesas antecipadas) são desembolsos antecipados relativos a despesas que irão beneficiar a empresa durante um certo período de tempo futuro. As despesas antecipadas, embora pagas, não foram incorridas. À medida que os benefícios forem sendo proporcionados, as despesas antecipadas passam a ser consideradas incorridas. Nesse ponto, **importante a observância ao Princípio da Competência**, segundo o qual as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Os desembolsos que formaram o montante de R\$ 9.804.522,84 deveriam ter sido registrados, ao longo do período de 2006 a 2008, a débito da conta despesas de exercícios seguintes e a crédito de caixa/bancos. Posteriormente em 2009, seriam apropriadas as despesas, registrando-se a crédito da conta despesas de exercícios seguintes e a débito de despesas, zerando aquela. Lembramos que a contribuinte informou que o valor fora contabilizado. Inapropriado, portanto, levá-lo a débito da conta Prejuízos Acumulados. Ademais disso, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (Diligência – MPF 0510200.2012.00771), a contribuinte esclareceu que o valor de R\$ 9.804.522,84, correspondia a gastos com adubação, irrigação, aplicação de herbicidas, mecanização agrícola e outros gastos. **Posteriormente, a contribuinte foi intimado, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 0006, a apresentar cópia do Diário e Razão referente às contas contábeis nos quais os valores encontravam-se escriturados, identificando os lançamentos (parcelas) que compuseram o valor. A intimação foi feita considerando que a contribuinte informou ter contabilizado os gastos (parcelas). Esse fato fez surgir a necessidade de auditá-los para verificar a documentação fiscal e sua idoneidade. O objetivo era que a contribuinte apresentasse a documentação relativa ao período de 2006 a 2008, já que foi nesses períodos que os gastos foram sendo contabilizados. Atendendo a intimação a contribuinte limitou-se a apresentar cópia do Diário e Razão do período de 2009, deixando de atender a intimação e**

frustrando a fiscalização. Ante os fatos, conclui-se pela exclusão indevida integralmente dos valores.

De acordo com o TVF, a autoridade fiscal reputou importante que fosse respeitado o Princípio da Competência em relação às despesas, mas não asseverou sua indedutibilidade por esta razão. Fosse o motivo suficiente, não haveria razão para intimar a contribuinte a apresentar os documentos comprobatórios dos registros contábeis de exercícios anteriores, que sequer eram objeto da ação fiscal.

A glosa foi realizada porque, além da falta de atenção ao Regime da Competência, a contribuinte não apresentou os documentos requeridos por meio da intimação fiscal nº 6, restando deste modo incomprovada a regularidade dos valores que se pretendia deduzir no ano sob exame fiscal.

Tal fato é bastante diverso do enfrentado no paradigma, que trata de adição à base de cálculo do IRPJ para apuração do lucro real de valores recolhidos de CSLL. Não há dúvida alguma sobre o montante que foi, de fato, pago pelo Sujeito Passivo.

No caso em exame, a decisão proferida em primeira instância de julgamento (fls. 2.235 a 2.256) sobre a matéria corrobora a conclusão de que a glosa decorreu da falta de comprovação das despesas que se pretendia excluir, conforme passagem a seguir transcrita (com destaques acrescidos):

Tratos Culturais Exercícios Anteriores.

A contribuinte foi intimada durante a fiscalização a apresentar cópia do Diário e Razão referente às contas contábeis nas quais os valores encontravam-se escriturados, identificando os lançamentos (parcelas) que compuseram o valor de R\$ 9.804.522,84. Em resposta, apresentou o Razão da conta “Prejuízo exe. Anteriores” (2.4.3.1.02), relativo ao período de janeiro a dezembro de 2009, e informou:

[...]

Na impugnação, a contribuinte apresentou somente o Razão das contas “Tratos Culturais-Exercícios Seguintes” (1.1.8.1.02, fls. 2221 a 2223) e “Prejuízos Exerc.Anteriores” (fl.2224), sem, contudo, anexar o Diário e os comprovantes dos gastos que compõem o valor excluído. Como a contribuinte afirma que eles foram contabilizados (e constam no Razão apresentado na impugnação) é necessário que fique comprovado qual o tratamento contábil e fiscal que foi dado a tais gastos nos anos anteriores. **Como não foi feita essa prova, mantém-se a glosa.**

Resta claro, portanto, que a situação fática do primeiro paradigma não guarda similitude com os fatos do recorrido para que se admita a configuração de divergência interpretativa entre os dois Colegiados.

O segundo acórdão paradigma apresentado decide que as despesas incorridas e não apropriadas em exercícios anteriores podem ser deduzidas após o período de sua competência.

Entretanto, o voto condutor do julgado faz uma ressalva expressa de que não há nos autos nenhuma afirmação de que os valores glosados não foram comprovados, conforme seguinte passagem do voto condutor do julgado (com destaques acrescidos):

O que ocorreu, no caso concreto, foi a apropriação de despesas em período posterior àquele em que incorridas, o que, salvo prova em contrário, não causa qualquer prejuízo à Fazenda Pública. **Não há nos autos qualquer afirmação no sentido de que tais valores glosados não tenham sido incorridas ou comprovadas. Ao contrário, o único fundamento para negar sua dedutibilidade foi a inobservância do regime de competência.**

Não tendo sido o lançamento feito de acordo com as disposições legais acima transcritas, nem constando dos autos qualquer tentativa de aprofundamento no sentido de provar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real, o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário.

Do exposto, acompanho a decisão recorrida, pelo que NEGO Provimento ao recurso de ofício.

A situação do processo paradigma, portanto, é diversa daquela tratada no recorrido, já que naquele processo o fundamento único para a glosa foi a falta de observância do regime de competência, enquanto no recorrido o motivo principal da glosa efetuada pela autoridade fiscal foi a falta de comprovação das despesas incorridas em exercícios anteriores.

Assim, ainda que se superasse, no caso dos autos, a divergência quanto à obrigatoriedade ou não de se obedecer o regime de competência para a dedução de despesas, restaria improfícua a decisão, posto não restar demonstrada documentalmente a regularidade e a efetividade dos registros que ensejaram a exclusão glosada.

Por estes motivos, meu voto é por não conhecer do recurso especial da contribuinte.

1.3 – CONCLUSÃO QUANTO AO CONHECIMENTO

Por todo o exposto, meu voto é por conhecer parcialmente do recurso especial da Procuradoria da Fazenda, para apreciar o apelo somente em relação à matéria “dedutibilidade das multas de natureza não tributária” e por não conhecer do recurso especial da contribuinte.

2 - MÉRITO

2.1 – Dedutibilidade das multas de natureza não tributária

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta como primeira matéria a ser discutida a possibilidade, ou não, de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores decorrentes de pagamentos com multa de natureza não tributária.

No caso dos autos, a contribuinte deduziu sanções cominadas pelo IMA. O voto vencedor do julgado decidiu pela possibilidade de sua dedução com base nos seguintes argumentos:

Glosa com Multas de Natureza não tributária

Com relação ao tema da dedutibilidade de multas de natureza não tributária, já me posicionei recentemente sobre esse tema no acórdão 1401001.793, de 15/02/2017:

MULTAS APLICADAS PELO BACEN. DEDUTIBILIDADE.

É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas conseqüências, 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 conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).

Naquela oportunidade, proferi o seguinte voto:

Com todo o respeito ao Iminente Conselheiro Relator, ousou discordar do seu entendimento acerca da dedutibilidade das multas sofridas pela pessoa jurídica.

É bem verdade que seu voto seguiu, não só o entendimento da Secretaria da Receita Federal veiculado em parecer normativo, mas também a jurisprudência do CARF dominante sobre o tema.

Cito, a título exemplificativo, os recentes julgados:

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço. 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 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. CSRF do CARF, Acórdão nº 9101002.196, em 1º/02/2016.

MULTAS PUNITIVAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis do cálculo do lucro real as multas por transgressões a normas de natureza não tributária. CARF, Acórdão nº 1803001.784, em 25/08/2015.

Nada obstante, divirjo dessa jurisprudência por duas razões. Primeira, as multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos podem ser deduzidas por expressa previsão legal. Logo, não faz sentido considerar indedutíveis as multas de natureza não tributária; e aqui não estamos aplicando analogia, como demonstraremos a seguir. O § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 assim dispõe:

§ 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.

Já o § 1º, art. 299, do RIR/99, prevê:

§ 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).

Destaque-se que o critério da necessidade é anterior à disposição que expressamente trata da dedutibilidade das multas tributárias. Pois bem, se as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda, o dispositivo que expressamente impede a dedução das multas pelo não recolhimento de tributos seria totalmente redundante. Ademais, teria inovado a ordem então vigente de ineditibilidade das punições pecuniárias para permitir a dedução de multas atinentes a infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

E que lógica teria isso? Como justificar que a multa pelo descumprimento de uma obrigação imposta por uma entidade reguladora, como o Banco Central, não pode ser deduzida para fins de apuração do imposto sobre a renda, enquanto a própria multa pela falta da apresentação da declaração do imposto pode ser deduzida da sua base?

Evidentemente, o § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 não veio inovar um cenário em que as multas administrativas já não seriam dedutíveis, mas sim um outro contexto normativo, qual seja, o de que as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho desta atividade. Aí sim faz sentido o referido dispositivo. A partir da sua veiculação, as multas tributárias pelo descumprimento de obrigações tributárias principais, ainda que normais na atividade empresarial, passam a ser consideradas ineditíveis, enquanto as multas pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias continuam a ser dedutíveis como todas as demais multas administrativas.

A segunda razão da minha divergência é que vivemos numa sociedade de risco. É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas conseqüências, 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 conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Do contrário, deveriam também ser considerados ineditíveis os prêmios de seguro; afinal, não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso quanto às multas por infrações não tributárias.

Pelas mesmas razões, o presente item de autuação não deve prosperar.

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 não 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.

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 como contribuinte ou responsável em substituição ao 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 lembrar 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.

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 dejetos.

Vamos admitir, por hipótese², 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 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.

² Não encontrei identificação da natureza da infração nos autos

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 n.º 9101-002.196, de 01/02/2016, admitido como paradigma da divergência e o utilizo como fundamentos adicionais para decidir, pedindo vênua 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 empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

.....” (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 antijurídico (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 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 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*:

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.

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 neste matéria, restabelecendo-se a exigência decorrente da glosa de despesa por multa de natureza não tributária.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego conhecimento ao recurso especial da contribuinte e conheço em parte o recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, a ele dar provimento, restabelecendo-se a glosa decorrentes da dedução indevida de despesas com multas de natureza não tributária.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Com todas as vênias ao Senhor Conselheiro relator e aos demais que o acompanharam, divirjo quanto ao mérito.

Conforme consignado no relatório, o acórdão na parte recorrida foi da minha autoria. Naquela oportunidade, deixei esse registro na sua ementa:

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 conseqüências, 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 conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).

Esse acórdão, contudo, não foi o primeiro em que enfrentei o tema. Minha posição inaugural está registrada no AC nº 1401-001.793, de 15/02/2017. Nesse julgado, assim teci o voto condutor:

Com todo o respeito ao Iminente Conselheiro Relator, ousou discordar do seu entendimento acerca da dedutibilidade das multas sofridas pela pessoa jurídica.

É bem verdade que seu voto seguiu, não só o entendimento da Secretaria da Receita Federal veiculado em parecer normativo, mas também a jurisprudência do CARF dominante sobre o tema. Cito, a título exemplificativo, os recentes julgados:

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE. Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço. 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 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. CSRF do CARF, Acórdão nº 9101002.196, em 1º/02/2016.

MULTAS PUNITIVAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis do cálculo do lucro real as multas por transgressões a normas de natureza não tributária. CARF, Acórdão nº 1803-001.784, em 25/08/2015.

Nada obstante, divirjo dessa jurisprudência por duas razões.

Primeira, as multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos podem ser deduzidas por expressa previsão legal. Logo, não faz

sentido considerar indedutíveis as multas de natureza não tributária; e aqui não estamos aplicando analogia, como demonstraremos a seguir.

O § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 assim dispõe:

§ 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.

Já o § 1º, art. 299, do RIR/99, prevê:

§ 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).

Destaque-se que o critério da necessidade é anterior à disposição que expressamente trata da dedutibilidade das multas tributárias.

Pois bem, se as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda, o dispositivo que expressamente impede a dedução das multas pelo não recolhimento de tributos seria totalmente redundante. Ademais, teria inovado a ordem então vigente de indedutibilidade das punições pecuniárias para permitir a dedução de multas atinentes a infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

E que lógica teria isso? Como justificar que a multa pelo descumprimento de uma obrigação imposta por uma entidade reguladora, como o Banco Central, não pode ser deduzida para fins de apuração do imposto sobre a renda, enquanto a própria multa pela falta da apresentação da declaração do imposto pode ser deduzida da sua base?

Evidentemente, o § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 não veio inovar um cenário em que as multas administrativas já não seriam dedutíveis, mas sim um outro contexto normativo, qual seja, o de que as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho desta atividade. Aí sim faz sentido o referido dispositivo.

A partir da sua veiculação, as multas tributárias pelo descumprimento de obrigações tributárias principais, ainda que normais na atividade empresarial, passam a ser consideradas indedutíveis, enquanto as multas pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias continuam a ser dedutíveis como todas as demais multas administrativas. A segunda razão da minha divergência é que vivemos numa sociedade de risco. É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas conseqüências, 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 conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Do contrário, deveriam também ser considerados indedutíveis os prêmios de seguro; afinal, não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso quanto às multas por infrações não tributárias. No mais, sigo o voto do Ilustre Conselheiro Relator.

Esses dois acórdãos provocaram significativa ressonância na Doutrina Tributária. Cito, para ficar num único e imediato exemplo, o artigo:

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.

De minha lavra, só vim a publicar trabalho científico sobre o tema, no ano passado, em coautoria com Laura Elias, o qual possui as seguintes referências:

ELIAS, Laura Charallo Grisolia ; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *A DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA*. In: XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO, 2022, Santiago - Chile. DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. Florianópolis: Conpedi, 2022. p. 68-88.

Esse trabalho traz as mesmas razões que formulei nos julgados, mas acrescentamos mais uma: a **neutralidade da pecunia non olet**.

O princípio da *pecunia non olet* (o dinheiro não cheira) é bem conhecido pelos versados na disciplina tributária. Não importa de onde provém o dinheiro, não interessa o caráter ilícito das suas origens. O contrabandista deve pagar imposto de renda, da mesma forma que o médico e o advogado; afinal, a hipótese de incidência que recorta os eventos reais para formular o fato gerador do tributo é desprovida de qualquer índice identificador de atividade juridicamente proibida. A hipótese do imposto é auferir renda e não uma renda provinda dessa ou daquela atividade. Logo, o criminoso auferir renda, tal qual o profissional da medicina e da advocacia.

Todavia, a renda é o saldo do cotejo entre receitas e despesas. A renda do contrabandista não é o total das suas vendas, pois isso não reflete o seu acréscimo patrimonial. É sim a diferença entre as suas vendas e suas compras, mas adquirir bens contrabandeados também não é atividade ilícita? Sim, mas, da mesma forma que devemos desconsiderar esse aspecto para alcançar a renda do contrabandista, devemos também o desconsiderar para fins de dar o contorno conceitual completo de renda, ou seja, o primado da *pecunia non olet* é neutro. Aplica-se tanto para os elementos positivos quanto para os negativos.

Pois bem, se o custo de bens contrabandeados deve ser considerado para fins de definir a renda de uma atividade que, em todo o seu conjunto, é ilícita, qual razão poderia validamente nos levar a considerar que despesas decorrentes de atividades ilícitas (como as multas não tributárias) deveriam ser glosadas, quando contribuíram para receitas providas de atividades lícitas? Nenhuma.

A primeira vez que registrei a **neutralidade da pecunia non olet** nem foi no artigo sobre o tema específico acerca da dedutibilidade das multas não tributárias, mas sim noutro anterior, em que tratei dos critérios para avaliar a validade de planejamentos tributários, o qual possui a seguinte referência:

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Planejamento Tributário: Análise pela Teoria Comunicacional do Direito*. In DINIZ, E. S. (Org.); RAMOS, G. (Org.); MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos (Org.). Tax compliance e injustiça fiscal. 1. ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. v. 1. p. 105-127; p. 113-114.

Do referido texto, destaco as seguintes passagens:

Se condutas antijurídicas ensejassem impor ou majorar uma obrigação pecuniária, estaríamos diante de outro instituto, no caso, das sanções, mais especificamente das multas, as quais estão submetidas a um regime jurídico distinto daquele previsto aos tributos, só exigíveis se for possível qualificar um fato jurídico apto a se subsumir a uma hipótese normativa que não guarde qualquer contorno típico de uma violação à ordem jurídica. É por isso que o traficante deve pagar imposto sobre a renda da sua atividade (...) pois a conduta pode ser recortada apenas com as características do acréscimo patrimonial, sem qualquer referência ao comércio de entorpecente.

(...)

O **princípio da pecunia non olet**, que consagra a tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação. Não pode o legislador, em violação à própria discriminação constitucional de competências, pretender selecionar, de uma conduta qualificada como ilícita por outras normas jurídicas, apenas os aspectos aptos a ampliar a quantificação da exigência. No planalto das dicções abstratas, a hipótese de incidência não pode conter qualquer traço característico de regras sancionatórias, e, na planície das imposições concretas, nenhum aspecto do fato jurídico tributário apto a qualificá-lo como tal e a autorizar sua subsunção à hipótese pode ser afastado sob a alegação de corresponder a alguma prática proibida por outras regras do direito.

(destaque não original)

Claro que, como julgador administrativo, não posso adotar essa posição em toda a sua amplitude, pois nos é proibido afastar a aplicação da lei, mas não estamos a tratar disso, uma vez que a lei só impede a dedução de multas tributárias, mais especificamente daquelas advindas do descumprimento de obrigação principal.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso especial na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes