



PROCESSO 16561.720011/2021-27

ACÓRDÃO 9101-007.456 – CSRF/1ª TURMA

SESSÃO DE 7 de outubro de 2025

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

RECORRENTE FAZENDA NACIONAL

INTERESSADO J&F INVESTIMENTOS S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece do Recurso Especial quando inexiste similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s) invocado(s). O cotejo jurisprudencial para aferição de divergência interpretativa exige conjuntos probatórios com idênticas características, sob pena de comparação de situações díspares.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar que votaram pelo conhecimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Carlos Higino Ribeiro de Alencar. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Jeferson Teodorovicz (substituto convocado) e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN (fls. 6993/7017) em face do Acórdão nº 1004-000.137 (fls. 6952/6991), via do qual se decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa de despesa referente à multa em acordo de leniência e, por decorrência, a multa isolada.

2. O acordo de leniência foi celebrado entre a Recorrente e o Ministério Público Federal, no montante de R\$ 10,3 bilhões, a ser quitado no prazo de vinte e cinco anos. A fiscalização considerou que tais despesas são indedutíveis por possuírem natureza de multa não tributária e não cumprirem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no artigo 299 do RIR/99. Como consequência, foi efetuado também lançamento de multa isolada por insuficiência de pagamento de estimativas do IRPJ/CSLL, totalizando um montante de R\$ 1.390.881.078,44 incluindo principal, juros de mora, multa isolada e multa de ofício de 75%.

3. A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário lançado, decisão que motivou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 6554/6621, provido pelo colegiado *a quo* em aresto assim ementado:

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

Ano-calendário: 2017

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017

BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS COMUNS AO IRPJ.

A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes do imposto de renda, ou seja, o resultado do

período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária.

As adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ para efeito de determinação do lucro real não são aplicáveis automaticamente para o fim de apuração da base de cálculo da CSLL, deve-se observar a norma específica para cada tributo. Nesse sentido às Instruções Normativas nº 390/2004 e nº 1700/2017.

A admissão e/ou glosa de determinada despesa como operacional - necessária, usual e normal - repercute na apuração do lucro operacional que é comum para o IRPJ e a CSLL. Esse racional está em consonância com o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, cujo teor determina que “*Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]*” . O referido art. 13 evidencia vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal.

MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO.

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

4. Cientificada, a PGFN apresentou Recurso Especial em relação à matéria ***"indedutibilidade das despesas decorrentes de multas por infrações não tributárias"***, em face dos paradigmas **1803-001.784** e **9101-002.196**, tendo o apelo sido **admitido** nos termos do despacho de fls. 7021/7028, do qual se extraem os seguintes excertos:

O primeiro paradigma indicado não se encontra reformado e tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 1803-001.784'

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

MULTAS PUNITIVAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.

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

Este paradigma tratou de exigência de IRPJ e CSLL calcada em indedutibilidade de multas. As multas recolhidas foram impostas pelo BACEN e deduzidas pelo sujeito passivo na apuração do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005. Em procedimento de auditoria fiscal tais valores foram considerados indedutíveis por serem "multas punitivas e não compensatórias. Em impugnação o contribuinte alegou que as multas seriam despesas que decorreriam da prática de suas atividades empresariais.

O voto proferido no paradigma, citando os artigos 56 e 57 da IN SRF nº 390/2004, observou que, independentemente de serem multas por infrações fiscais (com exceção das de caráter compensatório e descumprimento de obrigação fiscal acessória), ou por infrações não fiscais, decidiu o legislador que as multas não devem ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL:

[...]

Pois bem, comungo com os fundamentos da r. decisão recorrida, uma vez que de acordo com a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em seu art. 41, § 5º (regulamentado pelo § 50 do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), 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".

O interessado não atribui caráter compensatório às multas que deram origem à autuação. Alega, entretanto, que são despesas que decorrem da prática de suas atividades empresariais.

A Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento de CSLL, e que, na condição de norma complementar, integra a legislação tributária, determina expressamente:

Das multas por infrações fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Das multas por infrações diversas

Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indeditáveis como custo ou despesas operacionais.

O fato, entretanto, de a multa ter sido aplicada em razão de tais atividades ou operações não constituiu, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade.

[...]

Assim, para o paradigma, não haveria relevância em analisar se os gastos com as multas pagas ao BACEN seriam necessários, usuais, normais ou, ainda, "infastáveis" ou "inevitáveis", bastando, para considerá-las indeditáveis verificar se tais multas decorreriam de infrações fiscais ou de infrações de natureza diversa.

No acórdão recorrido, o redator do voto vencedor, muito embora tenha empreendido uma interpretação extensiva que levou à conclusão de que a multa decorrente de acordo de leniência seria um gasto "infastável" e "inevitável" para a empresa, admite que os valores em debates também são multas e interpreta sua dedutibilidade em face do art. 13 da Lei nº 9.249/95; do art. 47 da Lei nº 4.506/64; do § 6º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, e da Lei nº 8.981/95, em seu art. 41, § 5º, concluindo que *a intenção do legislador não foi criar uma vedação geral à dedutibilidade de multas, mas sim esclarecer que as multas por descumprimento de obrigações principais não são dedutíveis, enquanto as demais, incluindo as multas por infrações não tributárias, continuam sendo.*

Portanto, entendo que este paradigma apresenta fundamentação suficientemente contrária àquela adotada no acórdão recorrido, sendo apto a caracterizar a divergência arguida.

O segundo paradigma encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 9101-002.196

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE — IRRF

Ano-calendário: 2007 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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.

O paradigma é fruto de julgamento de recurso especial interposto por sujeito passivo e, na origem, trata de autos de infração para exigência de IRPJ, CSLL, e IRRF, tendo por infração glosas de despesas consideradas indevidáveis a título de pagamento de prestação de serviços e de multas administrativas aplicadas pela ANEEL. A auditoria considerou não haver previsão legal admitindo a dedutibilidade de gastos com multas administrativas.

A Autoridade Julgadora de 1ª Instância e o Colegiado *a quo* do CARF mantiveram os lançamentos. Especificamente para manter a indevidabilidade das multas administrativas exigidas pela ANEEL, o fundamento adotado levou em conta que "*descumprir nas 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*".

Em recurso especial o sujeito passivo devolveu a discussão acerca da glosa de despesas decorrentes de multas aplicadas pela ANEEL.

O voto, analisando o disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, interpretou que *das despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e da 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*.

Ponderou que uma *multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico*. E considerou um contrassenso defender que uma multa aplicada por tal comportamento seja uma despesa operacional, exceto se a própria atividade exercida pela empresa fosse ilícita, o que seria inadmissível pelo sistema jurídico nacional.

Registrhou:

[...]

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 de 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, agrupa valor e a prestação de serviços públicos, no caso.

E fez o seguinte paralelo:

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:

[...]

Sem dúvida, as multas punitivas 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.

Na comparação com o acórdão recorrido este paradigma se mostra apto a caracterizar a divergência.

Com efeito, na acusação fiscal que sustenta os lançamentos neste processo a auditoria fiscal registrou que o acordo de leniência é regulado pela Lei nº 12.846, de 10 de agosto de 2013, e trata da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a administração pública, e que os valores aplicados são sanções definidas como multas, concluindo que tais despesas seriam decorrentes da prática de atos ilícitos cuja sanção foi aplicada pelo Estado e não de despesas usuais ou normais da pessoa jurídica, observando que a própria União aparece entre as entidades lesadas. Considerou, ainda, tratarem-se de multas de natureza não-tributária, as quais a legislação brasileira considera como não são dedutíveis como custo ou despesa operacional, tendo em vista o artigo 311 do RIR /2018 condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da própria empresa e à manutenção da fonte produtora. Concluindo ser inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública.

Pode-se afirmar que se o paradigma se deparasse com o caso dos autos a conclusão a que chegaria seria a mesma, ou seja, no teste de aderência, o paradigma cumpre com o requisito. Pode-se dizer que a turma julgadora do paradigma também concluiria pela indedutibilidade da multa decorrente de acordo de leniência, já que, aplicando-se o racional do paradigma, o próprio acordo de leniência também decorre de uma anterior prática de atos ilícitos pela empresa, especificamente, a prática de atos de corrupção, traduzindo-se em conduta antijurídica que, nos termos do redator, é veementemente repelida pela sociedade.

Assim, como a acusação fiscal considera que os atos lesivos contra a sociedade praticados pela empresa levaram à celebração do acordo de leniência que estabeleceu as multas, estas não poderiam ser consideradas despesas necessárias à atividade da empresa e da manutenção da fonte produtora, tal qual concluiu o paradigma no que respeita às multas punitivas aplicadas pela ANEEL, por decorrerem *de atos ou omissões antijurídicos ou de descumprimento de cláusulas contratuais, de modo que o pagamento de multas desta natureza não o preenche os requisitos de despesas operacionais, pois não o podem ser consideradas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.*

Em síntese, a divergência jurisprudencial não reside, especificamente, na indedutibilidade das despesas decorrentes de acordos de leniência, mas sim de valores classificados como multas por infrações não tributárias, razão pela qual a similitude está confirmada, ainda que os paradigmas não tratem de multas fixadas em acordo em leniência.

Diante do exposto, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional.

5.A Recorrida apresentou contrarrazões às fls. 7033/7047, combatendo o conhecimento e o mérito do Recurso Especial.

6.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

7.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria "**indedutibilidade das despesas decorrentes de multas por infrações não tributárias**", em face dos paradigmas **1803-001.784** e **9101-002.196**.

8.A Recorrida insurge-se quanto ao conhecimento do recurso fazendário com base nos fundamentos assim resumidos:

- 1) **Ausência de demonstração efetiva de divergência jurisprudencial:** De acordo com o Manual de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF, a divergência jurisprudencial apenas se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, diante de situações fáticas semelhantes, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. No caso em análise, o contribuinte destaca que o Acórdão recorrido (nº 1004-000.137) é o único no CARF que trata especificamente da dedutibilidade de despesas decorrentes de acordo de leniência, impossibilitando a existência de divergência sobre essa matéria específica.
- 2) **Diferenças fundamentais entre os pressupostos de fato e de direito:**
 - **No aspecto fático**, o contribuinte enfatiza a natureza distinta entre os acordos de leniência e as multas administrativas citadas nos paradigmas. Enquanto o acordo de leniência envolve uma relação bilateral, negociada e consensual, com estipulação conjunta de valores e obrigações, as multas administrativas representam imposições unilaterais do Estado. Além disso, o Ministério P\xfublico Federal n\xf3o possui compet\xeancia legal para aplicar san\xe7ões administrativas, o que refor\u00e7a a natureza negocial do acordo.
 - **Quanto aos pressupostos de direito**, o contribuinte demonstra que o Acórdão recorrido e os paradigmas basearam-se em diferentes fundamentos legais para suas conclusões. O Acórdão recorrido analisou a dedutibilidade à luz do art. 299 do RIR/18 em conjunto com diversas outras normas, enquanto os paradigmas fundamentaram-se em dispositivos legais distintos.

9.Como é cediço, constituem requisitos do acesso à instância especial o prequestionamento e a divergência jurisprudencial. Enquanto o primeiro traduz-se na necessidade

de a matéria ter sido enfrentada pela decisão recorrida, a divergência impõe a existência de decisão paradigmática que tenha atribuído interpretação distinta à legislação tributária.

10. A Recorrente desenvolve as suas razões de reforma a partir de dois pilares: *(i)* critérios de dedutibilidade das despesas - art. 299 do RIR/99; e *(ii)* aplicação dos critérios de dedutibilidade de despesas ao caso concreto: indedutibilidade de despesas decorrentes de processo administrativo sancionador.

11. O prequestionamento está devidamente configurado pela ampla abordagem dada pelo colegiado *a quo* ao tema inerente à dedutibilidade das despesas decorrentes de acordos de leniência, tendo, inclusive, sido erigido à respectiva ementa:

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

Ano-calendário: 2017

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

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

(...)

12. Todavia, não se pode dizer o mesmo a respeito da caracterização de divergência jurisprudencial.

13. De fato, o Recurso Especial, no âmbito do CARF, destina-se a uniformizar a interpretação da legislação tributária. Não constitui, portanto, uma terceira instância revisora para reexame de fatos ou provas, nem tampouco para corrigir eventuais erros de julgamento no mérito da decisão recorrida. Seu cabimento está estritamente vinculado à demonstração de divergência na interpretação da lei por diferentes órgãos colegiados, sendo fundamental que essa divergência ocorra em face de situações fáticas e jurídicas essenciais e suficientemente similares. A ausência de tal similitude descharacteriza o dissenso e impede o conhecimento do recurso.

14. Pois bem, o voto vencedor do Acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, inicia estabelecendo distinção entre o ato ilícito original e o acordo de leniência propriamente dito. Enquanto repudiava veementemente os atos ilícitos originários, destacou que o acordo em si constitui um instrumento jurídico legítimo e incentivado pelo Estado, previsto na Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846, de 2013), tendo considerado que os pagamentos realizados sob sua égide, embora não se enquadrem nos conceitos tradicionais de despesas "usuais" ou "normais", representam gastos inafastáveis e inevitáveis, essenciais para a regularização e continuidade da atividade empresarial. A interpretação conferida aos critérios de dedutibilidade legalmente previstos (necessidade, normalidade, usualidade) foi sistemática e

teleológica, considerando a materialidade da incidência dos tributos sobre a renda (que pressupõe acréscimo patrimonial ou disponibilidade econômica) e a inevitabilidade do gasto no legítimo interesse da fonte produtora. Nesse contexto, a decisão analisou os pagamentos primariamente sob a ótica de despesas necessárias à manutenção da empresa, ainda que atípicas ou extraordinárias em sua ocorrência.

15. Além disso, amparando-se na inevitabilidade e inafastabilidade da despesa, sustentou que os pagamentos efetuados no contexto do acordo de leniência representavam gastos compulsórios para a Recorrente, essenciais para a regularização e continuidade de suas atividades empresariais. Negá-los como dedutíveis implicaria tributar como "renda" valores que não representam disponibilidade ou acréscimo patrimonial, contrariando a própria matriz de incidência tributária.

16. Quanto aos critérios legais de dedutibilidade, aduziu que os conceitos de "necessidade", "normalidade" e "usualidade" são indeterminados e exigem uma interpretação contextualizada. A legislação permite uma exegese mais ampla ao definir as despesas necessárias como aquelas incorridas para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa, sem excluir despesas essenciais, ainda que atípicas ou extraordinárias.

17. Na análise da legislação tributária aplicável, examinou diversos dispositivos legais - como o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995; o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964; e o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995. Em relação a este último, concluiu que:

Ademais, a Lei nº 8.981/95, em seu art. 41, § 5º, dispõe que multas por infrações fiscais não são dedutíveis, exceto as de natureza compensatória e aquelas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ora, a multa decorrente de um acordo de leniência não pode ser equiparada a uma infração fiscal tradicional, pois sua natureza é compensatória e visa permitir a continuidade da operação empresarial em conformidade com a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

18. Vale dizer, para a decisão *a quo*, constituiu elemento determinante o fato de a multa decorrente de acordos de leniência possuir natureza compensatória e visar permitir a continuidade da operação empresarial em conformidade com a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846, de 2013).

19. Em contraposição, os acórdãos apresentados como paradigmas (1803-001.784 e 9101-002.196) tratam da dedutibilidade de multas administrativas por infrações a normas de natureza não tributária.

20. Mais especificamente, o Acordão nº 1803-001.784, cuidou de apreciar a dedutibilidade de multas aplicadas pelo Banco Central do Brasil, tidas por indeudáveis por serem "multas punitivas e não compensatórias". Nestes termos, confira-se o seguinte excerto do voto do Redator *ad hoc* Conselheiro André Mendes de Moura:

Pois bem, comungo com os fundamentos da r. decisão recorrida, uma vez que de acordo com Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em seu art. 41, § 5º (regulamentado pelo § 5º do art.344 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), “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”.

O interessado não atribui caráter compensatório às multas que deram origem à autuação. Alega, entretanto, que são despesas que decorrem da prática de suas atividades empresariais.

A Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento de CSLL, e que, na condição de norma complementar, integra a legislação tributária, determina expressamente:

Das multas por infrações fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Das multas por infrações diversas

Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indeditáveis como custo ou despesas operacionais.

O fato, entretanto, de a multa ter sido aplicada em razão de tais atividades ou operações não constituiu, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade.

21.Já o Acórdão nº 9101-002.196 debruçou-se sobre a glosa de despesas decorrentes de multas aplicadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL. Nesse espectro de abrangência, assim compreendeu o voto condutor do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

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 à atividade da empresa e à 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.

22.Como se vê, ambos os precedentes paradigmáticos, em concepção diversa da decisão recorrida, negaram a dedutibilidade sob o argumento de que as multas decorreram diretamente da prática de atos ilícitos e, por essa razão, não poderiam ser consideradas necessárias à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora. Para esses colegiados, o fato de a multa ser aplicada em razão das atividades ou operações da empresa não constitui, por si só, fator distintivo para a dedutibilidade.

23.Evidencia-se, portanto, uma manifesta ausência de similitude fática e jurídica essencial entre a decisão recorrida e os paradigmas invocados.

24.Isso porque, a situação analisada pelo Acórdão recorrido – pagamentos no contexto de um acordo de leniência, que constitui um instrumento legal complexo com múltiplos objetivos que vão além da mera punição, abrangendo multa de natureza compensatória e buscando a regularização e continuidade da empresa – difere substancialmente da imposição unilateral de uma multa administrativa como sanção direta por uma infração (natureza sancionatória).

25.Nesse sentido, os colegiados prolatores dos acórdãos paradigmas enveredaram, segundo suas próprias assunções, no exame de multas punitivas e não compensatórias (1803-001.784) e multas com natureza punitiva e preventiva (9101-002.196), isto é, arcabouços jurídicos claramente distintos do apreciado pela decisão recorrida.

26.Com efeito, a natureza jurídica do acordo de leniência como ato lícito e incentivado pelo Estado, distinto do ilícito original, insere os pagamentos em um contexto fático diverso daquele das multas punitivas decorrentes diretamente da transgressão. A similitude fática exige mais do que uma mera relação superficial, demandando que as circunstâncias sejam análogas de forma a permitir a aplicação hipotética da mesma legislação com o mesmo raciocínio. No caso presente, o acordo de leniência, com sua natureza e objetivos próprios, configura uma realidade fática que não se confunde com a simples aplicação de uma multa administrativa.

27.Outrossim, embora os casos envolvam a aplicação dos critérios de dedutibilidade previstos na legislação (art. 299 do RIR/99 ou ART. 311 do RIR/18), o vetor interpretativo e os fundamentos determinantes adotados pelas decisões são distintos. O Acórdão recorrido não se limitou a aplicar os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade em sentido estrito, mas os interpretou de forma ampliada, considerando a inevitabilidade do gasto, sua relação com a continuidade da fonte produtora e o princípio da tributação sobre a renda líquida. Em contraste, os paradigmas focaram na origem ilícita do fato gerador da multa para negar, *a priori*, a dedutibilidade por considerarem o gasto não necessário à atividade lícita.

28.A decisão *a quo*, ao analisar o pagamento no contexto do acordo de leniência (ato lícito) e não diretamente do ilícito original, adotou uma premissa jurídica fundamentalmente diferente daquela que guiou as decisões paradigmáticas. A equiparação dos pagamentos de leniência a "multas por infrações não tributárias" genéricas não supera essa distinção crucial feita pelo Acórdão recorrido e o seu próprio racional, focado na despesa inafastável para a continuidade.

29.Ademais, não se admite o conhecimento de recurso especial que, a pretexto de divergência na interpretação da lei, busca rediscutir a qualificação jurídica dada aos fatos pelo Acórdão recorrido ou fundamenta a divergência em premissas fáticas ou jurídicas que não foram o cerne da decisão confrontada. No caso dos autos, o Acórdão recorrido tratou os pagamentos como despesas necessárias à continuidade do negócio no âmbito de um acordo legal, e não primariamente como uma multa punitiva clássica decorrente de um ilícito. Essa diferença de enfoque e qualificação jurídica dos fatos e do gasto em si impede a conclusão segura sobre como os colegiados paradigmas, que analisaram multas punitivas diretas, se comportariam ao decidir a situação específica dos pagamentos de leniência.

30.Destarte, considerando a ausência de similitude fática e jurídica essencial entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas apresentados, verifica-se que o Recurso Especial não preenche requisito fundamental de admissibilidade.

CONCLUSÃO

31. Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O Colegiado *a quo* decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. O relator Conselheiro Efigênio de Freitas Junior restou vencido juntamente com o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva e os fundamentos dos outros quatro membros do Colegiado foram expressos no voto vencedor do Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, que assim delimita a questão decidida:

Inicialmente é importante registrar que este Conselheiro repulsa veementemente os atos ilícitos, originários, dos quais partiu-se o acordo de leniência realizado pela recorrente. É imprescindível realçar, outrossim, que não são os atos ilícitos originários o objeto da presente análise. É necessário apartar o ato ilícito do referido Acordo previsto na Lei celebrado pela interessada. O Acordo é um ato lícito. A multa aqui discutida decorre deste ato lícito. Então, resta-nos expor as justificativas para a sua dedutibilidade.

Da multa decorrente do acordo de leniência

Para delinear bem o objeto de análise, é crucial realçar a distinção fundamental entre o ato ilícito original, que ensejou a celebração do acordo de leniência, e o próprio acordo. O acordo de leniência, previsto na Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), configura um instrumento jurídico legítimo e incentivado pelo Estado, visando ao combate à corrupção e à reparação dos danos causados à administração pública.

A celebração do acordo de leniência e os consequentes pagamentos configuram um gasto infastável e inevitável para a recorrente, tendo em vista as severas penalidades a que estaria sujeita caso não tivesse aderido ao acordo.

Negar a dedutibilidade dos pagamentos efetuados no acordo de leniência implica tributar como "renda" um valor que não representa "disponibilidade", tampouco acréscimo patrimonial. Pelo contrário, estamos diante da incidência dos tributos sobre uma redução patrimonial, o que ataca frontalmente a matriz de incidência da tributação da renda.

[...]

A multa decorrente de um acordo de leniência, por exemplo, deve ser vista sob o prisma de uma despesa infastável e compulsória, cuja ocorrência se deu em

virtude da necessidade de regularização e continuidade das atividades empresariais, além de evitar sanções mais gravosas que poderiam comprometer a própria existência da fonte produtora. Assim, uma interpretação lógica e sistemática do art. 299 do RIR/99 conduz à conclusão de que tais despesas, embora não sejam usuais ou normais no cotidiano empresarial, são imprescindíveis para a manutenção da empresa e, portanto, enquadram-se no conceito de despesas dedutíveis.

Ao sustentar que apenas as despesas usuais ou normais são dedutíveis, estaríamos ignorando a realidade prática das operações empresariais, onde situações excepcionais demandam soluções extraordinárias. A dedutibilidade da multa oriunda do acordo de leniência, nesse contexto, não apenas se harmoniza com o espírito da legislação tributária, que visa a incidência sobre a riqueza real gerada (renda líquida), mas também se alinha aos princípios de necessidade e normalidade ampliados pela inevitabilidade do gasto.

[...]

A infastabilidade do gasto é um conceito que merece atenção especial. Quando uma empresa é forçada a realizar uma despesa em função de sua atividade ou situação específica, não havendo alternativa viável para “evitar” esse gasto que é de seu interesse, estamos diante de um gasto infastável (inevitável). Neste caso, os pagamentos são indispensáveis para que a empresa continue operando, pois são feitos em seu legítimo interesse, cujo objetivo intrínseco é a geração de riqueza (lucros, ou seja, a empresa é a fonte produtora). Ignorar esse fato seria ignorar a realidade empresarial, bem como tributar como renda o que não é renda. (*destaques do original*)

Os dispositivos legais analisados para concluir pela dedutibilidade dos valores em debate foram o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o art. 47 da Lei nº 4.506/64 e seu §6º, o art. 41, §5º da Lei nº 8.981/95, e a partir deles o redator do voto vencedor concluiu que:

Portanto, a interpretação lógica e sistemática das normas citadas nos conduz à conclusão de que a multa decorrente do acordo de leniência, apesar de sua natureza excepcional, é uma despesa necessária à atividade da empresa, indispensável para a manutenção da sua fonte produtora e continuidade operacional. Tal multa é resultante de um compromisso legal que visa regularizar a atividade empresarial e prevenir sanções mais severas que poderiam comprometer a própria existência da empresa.

Por conseguinte, afirmar que somente despesas usuais ou normais são dedutíveis é desconsiderar a realidade empresarial, onde situações excepcionais requerem despesas extraordinárias inevitáveis. A legislação tributária, ao não vedar expressamente a dedutibilidade de tais multas, permite uma interpretação que considera a natureza infastável do gasto e a ausência de ganho econômico.

A interpretação conjunta desses dispositivos demonstra que a intenção do legislador não foi criar uma vedação geral à dedutibilidade de multas, mas sim

esclarecer que as multas por descumprimento de obrigações principais não são dedutíveis, enquanto as demais, incluindo as multas por infrações não tributárias, continuam sendo.

Negar a dedutibilidade dessas despesas seria desconsiderar a realidade da atividade empresarial e criar uma oneração indevida, desestimulando o investimento e prejudicando o desenvolvimento econômico.

O voto vencedor ainda traz *necessária abordagem da atividade empresarial na interpretação da legislação tributária*, bem como comparação entre *não cumulatividade x dedutibilidade*, e conclui que a glosa de despesas necessárias configura incidência sobre o que não é renda, arrematando que:

Desse modo, no caso dos autos em que analisamos a dedutibilidade da multa proveniente do acordo de leniência, demonstramos que esses gastos são claramente inafastáveis e inevitáveis para a empresa que busca regularizar sua situação e evitar sanções mais severas.

Esses acordos são atos lícitos previstos em lei, cujo objetivo é promover a regularização das atividades empresariais e incentivar um ambiente de conformidade e legalidade. Assim, ao considerar a inevitabilidade desses gastos e sua relação direta com a atividade empresarial — ou seja, é uma despesa incorrida no legítimo interesse da fonte produtora —, é coerente e justificado reconhecer sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A PGFN demonstrou divergência jurisprudencial em face dos paradigmas nº 1803-001.784 e 9101-002.196 porque:

Os acórdãos apontados como paradigmas fizeram uma interpretação mais restritiva dos critérios de dedutibilidade das despesas com multas de natureza administrativa, tal como as decorrentes do acordo de leniência, e concluíram que para serem consideradas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas devem se revestir dos critérios de necessidade, normalidade e usualidade.

O acórdão recorrido, por seu turno, estendeu os critérios legalmente exigidos, para outros fossem considerados, tais como, o critério da causalidade, da transparência, e os da inafastabilidade e inevitabilidade quando realizados no legítimo interesse da fonte produtora.

Conforme se observa dos trechos grifados nos acórdãos paradigmas, estes entenderam que as multas administrativas são indeudutíveis, por faltar necessidade, usualidade e normalidade inerentes às despesas dedutíveis, conforme art. 299 do RIR/99. A divergência salta aos olhos, pois enquanto o acórdão recorrido aceitou a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ, relativamente às despesas com multas administrativas, os acórdãos paradigmas expressamente a rejeitaram.

Com efeito, os paradigmas entenderam que o fato de as despesas com multas não tributárias decorrerem da prática de atividades empresariais “**não constitui, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade.**” Aduziram, ainda, 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.**” Os paradigmas entenderam, corretamente, que o fato de se tratar de gastos derivados de sanção aplicada pelo Estado impedia que fossem considerados necessários, normais e usuais, nos termos do art. 299 do RIR/99 e, portanto, não há fundamento legal para permitir sua dedução. (*destaques do original*)

A discussão trazida pela Fazenda Nacional inicialmente circunscreve-se à caracterização da necessidade da despesa em face da sua vinculação à fonte produtora de rendimentos, e à compreensão de usualidade como habitualidade em face da *espécie de negócio realizado pelo contribuinte*. Seus fundamentos foram extraídos da Solução de Consulta COSIT nº 212/2015, que revisita os esclarecimentos feitos no Parecer Normativo CST nº 32/81 e de conceitos gerais de despesas operacionais, bem como do Parecer Normativo CST nº 61/79, invocado na acusação fiscal acerca da indedutibilidade de *multas por transgressões de Leis de natureza não tributária*.

Como visto, o voto vencedor do acórdão recorrido não desnatura os valores glosados como multas de natureza não tributária. Apenas erige o entendimento de que sua aplicação decorre do acordo de leniência e não propriamente do ilícito. E o fato de não se tratar de multa de natureza tributária é suficiente para se concluir que *a intenção do legislador não foi criar uma vedação geral à dedutibilidade de multas, mas sim esclarecer que as multas por descumprimento de obrigações principais não são dedutíveis, enquanto as demais, incluindo as multas por infrações não tributárias, continuam sendo*.

É sob este espectro estreito, suficiente para reforma do recorrido, que se vislumbra demonstrada a divergência jurisprudencial, como bem exposto no exame de admissibilidade em relação ao paradigma nº 1803-001.784:

Assim, para o paradigma, não haveria relevância em analisar se os gastos com as multas pagas ao BACEN seriam necessários, usuais, normais ou, ainda, “infastáveis” ou “inevitáveis”, bastando, para considerá-las indedutíveis verificar se tais multas decorreriam de infrações fiscais ou de infrações de natureza diversa.

No acórdão recorrido, o redator do voto vencedor, muito embora tenha empreendido uma interpretação extensiva que levou à conclusão de que a multa decorrente de acordo de leniência seria um gasto “infastável” e “inevitável” para a empresa, admite que os valores em debates também são multas e interpreta sua dedutibilidade em face do art. 13 da Lei nº 9.249/95; do art. 47 da Lei nº 4.506/64; do § 6º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, e da Lei nº 8.981/95, em seu art. 41, § 5º, concluindo que *a intenção do legislador não foi criar uma vedação geral à*

dedutibilidade de multas, mas sim esclarecer que as multas por descumprimento de obrigações principais não são dedutíveis, enquanto as demais, incluindo as multas por infrações não tributárias, continuam sendo.

Portanto, entendo que este paradigma apresenta fundamentação suficientemente contrária àquela adotada no acórdão recorrido, sendo apto a caracterizar a divergência arguida.

Também com respeito ao paradigma nº 9101-002.196, restou validamente demonstrado que:

Com efeito, na acusação fiscal que sustenta os lançamentos neste processo a auditoria fiscal registrou que o acordo de leniência é regulado pela Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, e *trata da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a administração pública*, e que os valores aplicados são sanções definidas como multas, concluindo que *tais despesas seriam decorrentes da prática de atos ilícitos cuja sanção foi aplicada pelo Estado e não de despesas usuais ou normais da pessoa jurídica, observando que a própria União aparece entre as entidades lesadas*. Considerou, ainda, tratarem-se de multas de natureza não-tributária, as quais a legislação brasileira considera como não são dedutíveis como custo ou despesa operacional, tendo em vista o artigo 311 do RIR /2018 condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da própria empresa e à manutenção da fonte produtora. Concluindo ser inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública.

Pode-se afirmar que se o paradigma se deparasse com o caso dos autos a conclusão a que chegaria seria a mesma, ou seja, no teste de aderência, o paradigma cumpre com o requisito. Pode-se dizer que a turma julgadora do paradigma também concluiria pela indecidibilidade da multa decorrente de acordo de leniência, já que, aplicando-se o racional do paradigma, o próprio acordo de leniência também decorre de uma anterior prática de atos ilícitos pela empresa, especificamente, a prática de atos de corrupção, traduzindo-se em conduta antijurídica que, nos termos do redator, é veementemente repelida pela sociedade.

Assim, como a acusação fiscal considera que os atos lesivos contra a sociedade praticados pela empresa levaram à celebração do acordo de leniência que estabeleceu as multas, estas não poderiam ser consideradas despesas necessárias à atividade da empresa e da manutenção da fonte produtora, tal qual concluiu o paradigma no que respeita às multas punitivas aplicadas pela ANEEL, por decorrerem de atos ou omissões antijurídicos ou de descumprimento de cláusulas contratuais, de modo que o pagamento de multas desta natureza não preenche os requisitos de despesas operacionais, pois não podem ser consideradas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Em síntese, a divergência jurisprudencial não reside, especificamente, na indedutibilidade das despesas decorrentes de acordos de leniência, mas sim de valores classificados como multas por infrações não tributárias, razão pela qual a similitude está confirmada, ainda que os paradigmas não tratem de multas fixadas em acordo em leniência.

A divergência jurisprudencial suscitada, portanto, demanda decidir se multa não tributária, decorrente da anterior prática de um ato ilícito, como são a multa do acordo de leniência, a multa aplicada por infrações no âmbito de competência do BACEN e a multa por descumprimento de normas estabelecidas para o setor elétrico, é, em essência, desnecessária. Esta questão é passível de solução com base na tese invocada pela PGFN a partir dos paradigmas e assim sintetizada:

As atividades operacionais do empreendimento realizam-se no âmbito da licitude. As práticas ilícitas em que a empresa incorreu não se relacionam, por definição, com a atividade produtora. Assim, eventuais gastos para realização das condutas ilegais não podem ser considerados despesas dedutíveis na forma do art. 299 do RIR/99. Por consequência, os gastos derivados da prática ilícita, sejam eles punitivos ou resarcitórios, são também desvinculados da fonte produtora, pois derivam de linha de atuação cujo nexo com a fonte produtora já foi rompido.

Os paradigmas não adentraram à abordagem feita no recorrido porque vislumbraram a indedutibilidade das multas a partir dessa premissa aplicável às penalidades de natureza não tributária que o exercício de atividades econômicas coloca as pessoas jurídicas sob risco.

Assim, ainda que o acórdão recorrido seja o único que até agora analisou a dedutibilidade de despesas decorrentes de acordo de leniência, na medida em que decide a questão sob a ótica da necessidade de a pessoa jurídica incorrer em determinadas penalidades não tributárias para permanecer em atividade, há alinhamento fático suficiente com os paradigmas que analisaram a dedutibilidade de outras multas não tributárias.

Note-se que o voto condutor do acórdão recorrido não vincula os encargos deduzidos apenas no acordo bilateral e consensual referido pela Contribuinte em contrarrazões. O acordo é referido como redutor das penalidades ainda maiores a que a Contribuinte estaria sujeita, mas os encargos assumidos neste acordo são reconhecidos no acórdão recorrido como multas administrativas e não tributárias.

Apenas que a PGFN, ao selecionar os paradigmas em questão, abdica de discutir a real natureza dos encargos devidos em razão de acordo de leniência, e limita a divergência jurisprudencial à dedutibilidade de multas administrativas não-tributárias. Desnecessário, assim, que a divergência jurisprudencial alcance todos os dispositivos legais tratados no recorrido, porque para fins de dedutibilidade de despesas no âmbito do IRPJ e da CSLL, basta que uma norma restritiva alcance a matéria. Observe-se, inclusive, que o voto vencedor do acórdão

recorrido apenas refere as multas em debate como compensatórias neste ponto em que a equipara a uma multa compensatória fiscal:

Ademais, a Lei nº 8.981/95, em seu art. 41, § 5º, dispõe que multas por infrações fiscais não são dedutíveis, exceto as de natureza compensatória e aquelas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ora, a multa decorrente de um acordo de leniência não pode ser equiparada a uma infração fiscal tradicional, pois sua natureza é compensatória e visa permitir a continuidade da operação empresarial em conformidade com a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

Isto porque apenas para a dedutibilidade das multas por infrações fiscais é que importa distingui-las entre compensatórias e sancionatórias. Na linha defendida pela PGFN e encampada nos paradigmas, o fato de a penalidade não decorrer de infrações fiscais é suficiente para impedir sua dedutibilidade.

Assim, à míngua de desenvolvimento mais aprofundado acerca daquele aspecto, somente se pode afirmar que o acórdão recorrido admitiu a dedutibilidade de multa porque não correspondente a uma infração fiscal, ou seja, por se tratar de uma multa por infração não-tributária.

Sob premissas semelhantes o dissídio jurisprudencial acerca da dedutibilidade de *multas pelo descumprimento de deveres não tributários* foi conhecido no Acórdão nº 9101-006.652, com base nos mesmos paradigmas, apesar de lá estar em discussão a dedutibilidade de multas aplicadas pelo Instituto de Meio Ambiente em face de uma empresa que exercia atividade agropecuária. No voto de conhecimento, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado consignou que:

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 conecer.

Assim, também aqui cabe decidir se *multa de natureza não tributária pode ser deduzida da base de cálculo do Imposto de Renda*, vez que as multas aplicadas *nas decisões cotejadas, são de natureza não tributária*.

Estas as razões para confirmar o despacho de admissibilidade e CONHECER do recurso especial da PGFN.

Assinado digitalmente

Edeli Pereira Bessa

Conselheiro Luiz Matosinho Machado

A recorrente aponta a existência de divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas (1803-001.784 e 9101-002.196), nos seguintes termos:

A controvérsia neste feito se resume a definir se os pagamentos previstos no acordo de leniência firmados entre a J&F e o Ministério Público Federal podem ser qualificados como necessários, usuais e normais, nos termos do art. 299 do RIR/99. Nesse ponto, a decisão recorrida, analisando o feito, exonerou o crédito tributário decorrente da infração relativa à dedução de despesas com multas decorrentes de acordo de leniência, sob os seguintes fundamentos:

[...]

Observe-se que o colegiado ora recorrido, analisando o teor do art. 299 do RIR/99, art. 13 da Lei nº 9.249/95, o art. 47 da Lei nº 4.506/64, e art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95, concluiu que as despesas incorridas com multas decorrentes do acordo de leniência firmado pela contribuinte são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Acrescentou que os critérios de necessidade, normalidade e usualidade devem ser “complementados” para que outros critérios sejam considerados, tais como, o critério da causalidade, da transparência, e os da inafastabilidade e inevitabilidade quando realizados no legítimo interesse da fonte produtora.

A decisão recorrida, porém, diverge dos **Acórdãos nº 1803-001.784 – 3ª Turma Especial e nº 9101-002.196 – 1ª Turma CSRF**, cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, assim como as partes pertinentes dos respectivos votos, *verbis*:

[...]

Os acórdãos apontados como paradigmas fizeram uma interpretação mais restritiva dos critérios de dedutibilidade das despesas com multas de natureza administrativa, tal como as decorrentes do acordo de leniência, e concluíram que para serem consideradas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas devem se revestir dos critérios de necessidade, normalidade e usualidade.

O acórdão recorrido, por seu turno, estendeu os critérios legalmente exigidos, para outros fossem considerados, tais como, o critério da causalidade, da transparência, e os da inafastabilidade e inevitabilidade quando realizados no legítimo interesse da fonte produtora.

Conforme se observa dos trechos grifados nos acórdãos paradigmáticos, estes entenderam que as multas administrativas são indeudáveis, por faltar necessidade, usualidade e normalidade inerentes às despesas dedutíveis, conforme art. 299 do RIR/99. A divergência salta aos olhos, pois enquanto o acórdão recorrido aceitou a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ, relativamente às despesas com multas administrativas, os acórdãos paradigmáticos expressamente a rejeitaram.

Com efeito, os paradigmáticos entenderam que o fato de as despesas com multas não tributárias decorrerem da prática de atividades empresariais “**não constitui, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade.**” Aduziram, ainda, que “**o pagamento de multas desta natureza não preenche os requisitos de despesas operacionais, pois não podem ser consideradas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.**”

Os paradigmáticos entenderam, corretamente, que o fato de se tratar de gastos derivados de sanção aplicada pelo Estado impedia que fossem considerados necessários, normais e usuais, nos termos do art. 299 do RIR/99 e, portanto, não há fundamento legal para permitir sua dedução. (g.n.)

Logo, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmáticos, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 118, do RI-CARF.

[...]

Como se vê a divergência apresentada pela recorrente se dá em torno da interpretação do art. 299 do RIR/1999, com vistas à caracterização das referidas multas como necessárias (ou não) à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora.

Posta a questão da forma genérica, como fez a recorrente, é possível vislumbrar, em tese, a divergência jurisprudencial quanto à correta aplicação do art. 299 do RIR/1999, ao menos quanto ao segundo paradigma apontado (9101-002.196).

Não obstante faz-se necessário examinar se existe, de fato, similitude fática entre as glosas objetos dos paradigmáticos arrolados e a examinada no acórdão recorrido.

De pronto, verifica-se que enquanto o recorrido se ocupa de analisar a glosa de uma multa originada de um Acordo de Leniência, previsto na Lei nº 12.846/2013, os paradigmáticos tratam de multas administrativas aplicadas unilateralmente por órgãos reguladores/fiscalizadores das respectivas atividades (Bacen, no primeiro paradigma e Aneel, no segundo paradigma).

Enquanto os colegiados paradigmáticos adotaram como premissa que as multas aplicadas não tinham caráter compensatório, mas sim punitivas, porquanto derivada de condutas

ilícitas, o colegiado recorrido entendeu que a multa decorrente do acordo de leniência, em contraponto ao disposto no art. 41, § 5º da Lei nº 8.981/1995, *não pode ser equiparada a uma infração fiscal tradicional, pois sua natureza é compensatória e visa permitir a continuidade da operação empresarial.*

Do quanto já examinado até aqui, verifica-se que o primeiro paradigma (1803-001.784) é completamente inservível, pois além de não tratar em momento algum dos conceitos de necessidade da despesa previsto no art. 299 do RIR/1999, traz o reconhecimento expresso da contribuinte interessada de que ***não atribui caráter compensatório às multas que deram origem à autuação, alegando apenas que decorrem da prática de suas atividades empresariais.***

Com base nessa premissa de ausência de natureza compensatória da multa o outro colegiado manteve a glosa tão somente com base no art. 41, §5º da Lei nº 8.981/1995 e na disposição literal da IN SRF nº390/2004, sem adentrar às regras de dedutibilidade insertas no art. 299 do RIR/1999.

Já o segundo paradigma (9101-002.296), trata da questão da dedutibilidade da despesa sob a ótica do art. 47 da Lei nº 4.506/1965 (art. 299 do RIR/1999), não sem antes apontar que, naquele caso, *os valores glosados não transitaram pelo resultado contábil, e que foram excluídos diretamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Ora, se a multa era uma despesa operacional, pelos princípios contábeis admitidos em nossa legislação esta deveria necessariamente compor o resultado do período. Se não foi contabilizada em conta de resultado, não caberia exclusão da mesma, somente por este motivo.*

Seria possível vislumbrar aqui um fundamento autônomo suficiente para a manutenção da glosa, mas como o relator do acórdão paradigmático adentrou, na sequência, ao exame dos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 299 do RIR/1999 e que esta primeira discussão sequer constou da ementa, penso que pode ter sido mero *obter dictum*.

Ao exame da situação, o colegiado paradigmático entendeu que *se a multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico, não é possível defender que a mesma seja uma despesa operacional.*

Forte na premissa de que a multa aplicada era derivada de um comportamento ilícito, conclui que “*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.*” (g.n.)

Como se vê a natureza do ato (ilícito) do qual derivou a multa administrativa aplicada, constituiu-se em premissa fundamental para que o colegiado paradigmático considerasse correta a glosa da despesa.

Situação bem diversa é a retratada no acórdão recorrido.

Desde o início do voto condutor o relator afastou os atos ilícitos originários que deram ensejo ao acordo de leniência como objeto da análise, apontando para a licitude do acordo firmado do qual derivou a multa, *verbis*:

[...]

Inicialmente é importante registrar que este Conselheiro repulsa veementemente os atos ilícitos, originários, dos quais partiu-se o acordo de leniência realizado pela recorrente. É imprescindível realçar, outrossim, que não são os atos ilícitos originários o objeto da presente análise. É necessário apartar o ato ilícito do referido Acordo previsto na Lei celebrado pela interessada. O Acordo é um ato lícito. A multa aqui discutida decorre deste ato lícito. Então, resta-nos expor as justificativas para a sua dedutibilidade. (g.n.)

[...]

E, na esteira dessa premissa, o voto condutor reafirma por diversas vezes a licitude acordo como instrumento legítimo e incentivado pelo Estado, visando ao combate à corrupção e à reparação dos danos causados à administração pública para justificar a dedutibilidade dos valores pagos que configurariam despesas extraordinárias, inafastáveis e essenciais à continuidade da atividade empresarial, *verbis*:

[...]

Para delinear bem o objeto de análise, é crucial realçar a distinção fundamental entre o ato ilícito original, que ensejou a celebração do acordo de leniência, e o próprio acordo. O acordo de leniência, previsto na Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), configura um instrumento jurídico legítimo e incentivado pelo Estado, visando ao combate à corrupção e à reparação dos danos causados à administração pública.

A celebração do acordo de leniência e os consequentes pagamentos configuram um gasto inafastável e inevitável para a recorrente, tendo em vista as severas penalidades a que estaria sujeita caso não tivesse aderido ao acordo.

[...]

A multa decorrente de um acordo de leniência, por exemplo, deve ser vista sob o prisma de uma despesa inafastável e compulsória, cuja ocorrência se deu em virtude da necessidade de regularização e continuidade das atividades empresariais, além de evitar sanções mais gravosas que poderiam comprometer a própria existência da fonte produtora. Assim, uma interpretação lógica e sistemática do art. 299 do RIR/99 conduz à conclusão de que tais despesas, embora não sejam usuais ou normais no cotidiano empresarial, são imprescindíveis para a manutenção da empresa e, portanto, enquadram-se no conceito de despesas dedutíveis.

[...]

Portanto, é legítima a interpretação de que despesas extraordinárias, tais como as multas de acordos de leniência, essenciais à continuidade da atividade empresarial, devem ser reconhecidas como dedutíveis. O acordo de leniência é um ato lícito, previsto na Lei nº 12.846/2013, cujo objetivo é justamente incentivar a celebração desses acordos para amenizar as sanções aplicáveis às empresas e promover um ambiente empresarial mais estável e regular. A dedutibilidade dessas multas, sendo parte de um compromisso legal, alinha-se com a intenção do legislador de proporcionar mecanismos que favoreçam a regularização e continuidade das atividades empresariais.

[...]

Portanto, a interpretação lógica e sistemática das normas citadas nos conduz à conclusão de que a multa decorrente do acordo de leniência, apesar de sua natureza excepcional, é uma despesa necessária à atividade da empresa, indispensável para a manutenção da sua fonte produtora e continuidade operacional. Tal multa é resultante de um compromisso legal que visa regularizar a atividade empresarial e prevenir sanções mais severas que poderiam comprometer a própria existência da empresa.

[...]

Desse modo, no caso dos autos em que analisamos a dedutibilidade da multa proveniente do acordo de leniência, demonstramos que esses gastos são claramente inafastáveis e inevitáveis para a empresa que busca regularizar sua situação e evitar sanções mais severas.

Esse acordos são atos lícitos previstos em lei, cujo objetivo é promover a regularização das atividades empresariais e incentivar um ambiente de conformidade e legalidade. Assim, ao considerar a inevitabilidade desses gastos e sua relação direta com a atividade empresarial — ou seja, é uma despesa incorrida no legítimo interesse da fonte produtora —, é coerente e justificado reconhecer sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

[...](g.n.)

Como se vê, a premissa fático-jurídica do acórdão recorrido é muito distinta da examinada no segundo paradigma, notadamente por considerar que o fato que deu origem à multa é lícito, uma vez derivado de um acordo previsto em lei.

De se observar que as premissas adotadas pelos colegiados paragonados foram erigidas diante de multas administrativas bem distintas, sendo impossível afirmar qual seria a premissa de cada um dos colegiados diante da situação invertida.

E vejam, foi amparado na premissa de que a multa foi derivada de um ato lícito (acordo de leniência), que o voto condutor do recorrido analisa a dedutibilidade da despesa nos termos do art. 299 do RIR/1999, aduzindo novos critérios à interpretação das regras de dedutibilidade, como a inafastabilidade ou inevitabilidade do gasto quando realizados no legítimo

interesse da fonte produtora e a ausência de ganho a determinar a inocorrência de acréscimo patrimonial, *verbis*:

[...]

A multa decorrente de um acordo de leniência, por exemplo, deve ser vista sob o prisma de uma despesa inafastável e compulsória, cuja ocorrência se deu em virtude da necessidade de regularização e continuidade das atividades empresariais, além de evitar sanções mais gravosas que poderiam comprometer a própria existência da fonte produtora. Assim, uma interpretação lógica e sistemática do art. 299 do RIR/99 conduz à conclusão de que tais despesas, embora não sejam usuais ou normais no cotidiano empresarial, são imprescindíveis para a manutenção da empresa e, portanto, enquadram-se no conceito de despesas dedutíveis.

[...] (g.n.)

A inafastabilidade do gasto é um conceito que merece atenção especial. Quando uma empresa é forçada a realizar uma despesa em função de sua atividade ou situação específica, não havendo alternativa viável para “evitar” esse gasto que é de seu interesse, estamos diante de um gasto inafastável (inevitável). Neste caso, os pagamentos são indispensáveis para que a empresa continue operando, pois são feitos em seu legítimo interesse, cujo objetivo intrínseco é a geração de riqueza (lucros, ou seja, a empresa é a fonte produtora). Ignorar esse fato seria ignorar a realidade empresarial, bem como tributar como renda o que não é renda.

Insta realçar também que a ausência de ganho é um critério fundamental para se afastar a ocorrência do fato gerador dos tributos. A multa paga no acordo de leniência representa um decréscimo no patrimônio da empresa, e tributar essa despesa seria atacar a própria materialidade do fato gerador dos tributos. Ao assim proceder, estaríamos aplicando uma interpretação que contradiz a lógica tributária e os aspectos basilares da incidência tributária.

Portanto, ao avaliar a necessidade, normalidade e usualidade dessas despesas, por serem conceitos indeterminados, devemos considerar a situação específica e, se necessário, complementar o “raciocínio da dedutibilidade” com outros critérios para a adequada aplicação da legislação, como por exemplo o critério da causalidade, da transparência, e a meu ver, os aqui realçados os da inafastabilidade e inevitabilidade quando realizados no legítimo interesse da fonte produtora (e não de terceiros). A interpretação literal da legislação deve ser guiada por um entendimento mais amplo da atividade empresarial e da realidade econômica, garantindo que as despesas inevitáveis e não associadas a ganhos tenham o adequado tratamento tributário.

[...]

Observe-se também o **art. 47 da Lei nº 4.506/64** que define como operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte

produtora, complementando que são necessárias aquelas despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. A interpretação sistemática e teleológica desse dispositivo revela que o foco é a indispensabilidade da despesa para a continuidade e regularidade das operações empresariais, abrangendo despesas que, embora extraordinárias, são cruciais para a manutenção da atividade econômica da empresa.

[...] (g.n.)

Também, diferente do segundo acórdão paradigma que considerou a multa aplicada como punitiva e preventiva, a premissa do acórdão recorrido é de que a multa decorrente do acordo de leniência **tem natureza compensatória**, verbis:

[...]

Ademais, a **Lei nº 8.981/95, em seu art. 41, § 5º**, dispõe que multas por infrações fiscais não são dedutíveis, exceto as de natureza compensatória e aquelas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ora, a multa decorrente de um acordo de leniência não pode ser equiparada a uma infração fiscal tradicional, pois sua natureza é compensatória e visa permitir a continuidade da operação empresarial em conformidade com a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

[...]

Desta feita considerando a origem diversa da multa aplicada no presente caso, que originou-se no bojo de um acordo de leniência firmado pela contribuinte com o Ministério Público Federal, diferente das multas administrativas discutidas nos acórdãos paradigmáticos decorrentes das atividades regulatórias e fiscalizatórias dos órgãos que as aplicaram unilateralmente, não é possível vislumbrar que os colegiados paradigmáticos adotariam a mesma solução.

É certo que aqueles colegiados paradigmáticos poderiam adotar premissas distintas das que serviram de norte ao colegiado recorrido, mas não há como afirmar como avaliariam o contexto fático muito diverso presente no acórdão recorrido de sorte a adotar a mesma solução dada nos paradigmas e defendida pela recorrente.

Em suma, o único aspecto em que há similaridade entre o acórdão recorrido e os paradigmas concernente ao fato de tratarem de multas administrativas não é suficiente para alinhar fática e juridicamente os acórdãos cotejados de sorte à analisarmos a divergência proposta.

Por todo o exposto, concordando com os fundamentos do d. relator, voto no sentido de não conhecer do recurso especial fazendário.

Assinado digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

ADMISSIBILIDADE

O acórdão recorrido versa sobre a dedutibilidade de multa decorrente de acordo de leniência firmado pela Recorrente. E, diante disso, o redator do voto vencedor parte da premissa de que não estão em análise nos autos “os atos ilícitos, originários, dos quais partiu-se o acordo de leniência realizado pela recorrente”, mas, sim a multa decorrente do acordo de leniência, que é um ato lícito. Confira-se:

Inicialmente é importante registrar que este Conselheiro repulsa veementemente os atos ilícitos, originários, dos quais partiu-se o acordo de leniência realizado pela recorrente. É imprescindível realçar, outrossim, que **não são os atos ilícitos originários o objeto da presente análise**. É necessário apartar o ato ilícito do referido Acordo previsto na Lei celebrado pela interessada. O **Acordo é um ato lícito**. A multa aqui discutida decorre deste ato lícito. Então, resta-nos expor as justificativas para a sua dedutibilidade. (...)

Para delinear bem o objeto de análise, é crucial realçar a distinção fundamental entre o ato ilícito original, que ensejou a celebração do acordo de leniência, e o próprio acordo. O acordo de leniência, previsto na Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), configura um instrumento jurídico legítimo e incentivado pelo Estado, visando ao combate à corrupção e à reparação dos danos causados à administração pública.

A seguir, todo racional do voto vencedor é construído a partir do entendimento de que “a celebração do acordo de leniência e os consequentes pagamentos configuram um gasto **inafastável e inevitável** para a recorrente, tendo em vista as severas penalidades a que estaria sujeita caso não tivesse aderido ao acordo”. E, por se tratar de despesas “imprescindíveis para a manutenção da empresa”, concluíram os julgadores que se enquadram no conceito de despesa dedutível, previsto no art. 299 do RIR/99. Veja-se:

A multa decorrente de um acordo de leniência, por exemplo, deve ser vista sob o prisma de uma despesa inafastável e compulsória, cuja ocorrência se deu em virtude da necessidade de regularização e continuidade das atividades empresariais, além de evitar sanções mais gravosas que poderiam comprometer a própria existência da fonte produtora. Assim, uma interpretação lógica e sistemática do art. 299 do RIR/99 conduz à conclusão de que tais despesas, embora não sejam usuais ou normais no cotidiano empresarial, são imprescindíveis para a manutenção da empresa e, portanto, enquadram-se no conceito de despesas dedutíveis.

Ao sustentar que apenas as despesas usuais ou normais são dedutíveis, estariamos ignorando a realidade prática das operações empresariais, onde situações excepcionais demandam soluções extraordinárias. A dedutibilidade da multa oriunda do acordo de leniência, nesse contexto, não apenas se harmoniza com o espírito da legislação tributária, que visa a incidência sobre a riqueza real gerada (renda líquida), mas também se alinha aos princípios de necessidade e normalidade ampliados pela inevitabilidade do gasto.

Portanto, é legítima a interpretação de que despesas extraordinárias, tais como as multas de acordos de leniência, essenciais à continuidade da atividade empresarial, devem ser reconhecidas como dedutíveis. O acordo de leniência é um ato lícito, previsto na Lei nº 12.846/2013, cujo objetivo é justamente incentivar a celebração desses acordos para amenizar as sanções aplicáveis às empresas e promover um ambiente empresarial mais estável e regular. A dedutibilidade dessas multas, sendo parte de um compromisso legal, alinha-se com a intenção do legislador de proporcionar mecanismos que favoreçam a regularização e continuidade das atividades empresariais. (...)

A inafastabilidade do gasto é um conceito que merece atenção especial. Quando uma empresa é forçada a realizar uma despesa em função de sua atividade ou situação específica, não havendo alternativa viável para “evitar” esse gasto que é de seu interesse, estamos diante de um gasto inafastável (inevitável). Neste caso, os pagamentos são indispensáveis para que a empresa continue operando, pois são feitos em seu legítimo interesse, cujo objetivo intrínseco é a geração de riqueza (lucros, ou seja, a empresa é a fonte produtora). Ignorar esse fato seria ignorar a realidade empresarial, bem como tributar como renda o que não é renda. (...)

Portanto, ao avaliar a necessidade, normalidade e usualidade dessas despesas, por serem conceitos indeterminados, devemos considerar a situação específica e, se necessário, complementar o “raciocínio da dedutibilidade” com outros critérios para a adequada aplicação da legislação, como por exemplo o critério da causalidade, da transparência, e a meu ver, os aqui realçados os da inafastabilidade e inevitabilidade quando realizados no legítimo interesse da fonte produtora (e não de terceiros). A interpretação literal da legislação deve ser guiada por um entendimento mais amplo da atividade empresarial e da realidade

econômica, garantindo que as despesas inevitáveis e não associadas a ganhos tenham o adequado tratamento tributário.

Ou seja: o redator do voto vencedor entendeu que as despesas relativas às multas decorrentes de acordo de leniência são dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99, por se tratar de gastos inafastáveis e inevitáveis. E, frise-se, a inafastabilidade e inevitabilidade de tais gastos, em diversos trechos do voto, é referida expressamente como sendo decorrência do acordo de leniência – e não de outra obrigação genericamente imposta à pessoa jurídica.

Adiante, o redator do voto vencedor passa a analisar a legislação tributária. Primeiro o art. 13 da Lei nº 9.249/95, do qual conclui que “há vedação expressa à dedução de multas ou de quaisquer gastos que sejam inevitáveis e inafastáveis, como no presente caso”. Em seguida, o art. 47 da Lei nº 4.506/64, que já havia sido analisado anteriormente, ao se invocar o art. 299 do RIR/99 que o reflete. E, por fim – e, a meu ver, a título de reforço argumentativo – o §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95. Todos esses dispositivos, quando interpretados de forma lógica e coerente, segundo o voto vencedor, “conduz à conclusão de que a multa decorrente do acordo de leniência, apesar de sua natureza excepcional, é uma despesa necessária à atividade da empresa, indispensável para a manutenção da sua fonte produtora e continuidade operacional”. Confira-se:

Ademais, a **Lei nº 8.981/95, em seu art. 41, § 5º**, dispõe que multas por infrações fiscais não são dedutíveis, exceto as de natureza compensatória e aquelas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ora, a multa decorrente de um acordo de leniência não pode ser equiparada a uma infração fiscal tradicional, pois sua natureza é compensatória e visa permitir a continuidade da operação empresarial em conformidade com a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

Portanto, a interpretação lógica e sistemática das normas citadas nos conduz à conclusão de que a multa decorrente do acordo de leniência, apesar de sua natureza excepcional, é uma despesa necessária à atividade da empresa, indispensável para a manutenção da sua fonte produtora e continuidade operacional. Tal multa é resultante de um compromisso legal que visa regularizar a atividade empresarial e prevenir sanções mais severas que poderiam comprometer a própria existência da empresa.

Por fim, o voto vencedor faz considerações genéricas sobre o papel da “atividade empresarial na interpretação da legislação tributária” e a analogia entre não-cumulatividade e dedutibilidade – o que, a meu ver, não impactam nas razões de decidir anteriormente tratadas, apenas as reforçam.

O **Acórdão paradigma nº 1803-001.784**, por sua vez, analisa a dedutibilidade de despesas com multas aplicadas pelo Bacen. O voto, que é extremamente simples, se limita a (i) comungar com a decisão recorrida por entender que a multa imposta pelo Bacen se subsume ao art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/1995; e (ii) afirmar que o fato de a multa ter sido aplicada em razão

das atividades empresariais não constitui, para o legislador, fator distintivo da sua dedutibilidade e, neste ponto, invoca os artigos 56 e 57 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390/2004. Confira-se:

Pois bem, comungo com os fundamentos da r. decisão recorrida, uma vez que de acordo com Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em seu art. 41, § 5º (regulamentado pelo § 5º do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), “*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*”.

O interessado não atribui caráter compensatório às multas que deram origem à autuação. Alega, entretanto, que são despesas que decorrem da prática de suas atividades empresariais.

A Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento de CSLL, e que, na condição de norma complementar, integra a legislação tributária, determina expressamente:

Das multas por infrações fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Das multas por infrações diversas

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

O fato, entretanto, de a multa ter sido aplicada em razão de tais atividades ou operações não constituiu, para o legislador, fator distintivo para a sua dedutibilidade. Por esses fundamentos, mantenho a decisão recorrida.

Entendo que o entendimento contido no **Acórdão paradigma nº 1803-001.784** não guarda similitude fática com aquele objeto do recorrido. Ora, o entendimento acerca da indedutibilidade da multa imposta pelo Bacen, com arrimo no art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/1995 e nos artigos 56 e 57 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390/2004 não se presta para reformar a conclusão, contida no acórdão recorrido, de que a multa aplicada em razão de acordo de leniência é dedutível com base nos critérios contidos no art. 47 da Lei nº 4.506/64.

E, ainda que se entenda que os casos guardam alguma similitude, o **Acórdão paradigma nº 1803-001.784** não aborda a dedutibilidade da multa em face do art. 47 da Lei nº 4.506/64. Dessa forma, ainda que se reforme o reforço argumentativo, contido no **acórdão recorrido**, de que a multa decorrente do acordo de leniência seria dedutível em face do art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/1995, restaria inatacada a sua dedutibilidade em face do art. 47 da Lei nº 4.506/64, que é o principal fundamento do **acórdão recorrido**.

No que se refere aos artigos 56 e 57 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390/2004, o primeiro repete o comando contido no art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/1995, sendo-lhe aplicáveis as considerações acima. E o art. 57 versa sobre “*multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária*”, o que se dessemelha com o caso do acórdão recorrido em que a multa não foi imposta, mas acordada no âmbito do acordo de leniência; e não decorreu de transgressão de qualquer lei, mas, como consta expressamente do acórdão recorrido, de um ato lícito e incentivado, que é o acordo de leniência.

Por essas razões, não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional com relação ao **Acórdão paradigma nº 1803-001.784**.

O **Acórdão paradigma nº 9101-002.196**, por sua vez, analisa a dedutibilidade de multas aplicadas pela Aneel pelo descumprimento de normas estabelecidas para o setor elétrico em face do art. 47 da Lei nº 4.506/64 – e, neste ponto, se assemelha ao acórdão recorrido. No entanto, o **Acórdão paradigma nº 9101-002.196** parte expressamente da premissa de que a multa em análise decorre de um ato ou omissão considerado antijurídico, o que impede que a despesa seja entendida como operacional. Confira-se:

Como podemos depreender do enunciado acima, as despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora e que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Uma multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico. Ora, se é antijurídico, como é possível defender que uma multa aplicada por tal comportamento seja uma despesa operacional? Seria por acaso a atividade da empresa ilícita? Claro que não.

E a alegação da recorrente no sentido de que “*o insucesso no emprego de determinados gastos é inerente ao risco negocial de qualquer atividade econômica*” não serve para transformar tal despesa por ato antijuríco em despesa operacional. (...)

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.

Por outro lado, como visto acima, o **acórdão recorrido** parte da premissa expressa de que a multa em exame decorre de um ato lícito, qual seja, do acordo de leniência firmado pelo Recorrente. Dessa forma, a meu ver, o entendimento acerca da indevidabilidade de uma multa que decorre de um ato antijurídico, no caso, a multa imposta pela Aneel objeto do **Acórdão**

paradigma nº 9101-002.196, não tem o condão de reformar o entendimento acerca da dedutibilidade da multa decorrente de um ato lícito, qual seja, aquela objeto de acordo de leniência, discutida no acórdão recorrido.

Portanto, igualmente não vislumbro a exigida similitude fática entre o **Acórdão paradigma nº 9101-002.196** e o acórdão recorrido.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Conselheiro Carlos Higino Ribeiro de Alencar

O exame de admissibilidade do Recurso Especial do Procurador deve voltar-se para a alegada divergência entre a interpretação da legislação tributária laborada no acórdão recorrido e aquelas laboradas nos apontados acórdãos paradigmáticos nº 1803-001.784 e nº 9101-002.196.

O Ilustre Relator evidenciou de forma clara que o acórdão recorrido tratou da dedutibilidade de multa imposto ao contribuinte no âmbito de um Acordo de Leniência travado com o Ministério Público Federal. Por outro lado, os acórdãos paradigmáticos trataram da dedutibilidade de multa imposta ao contribuinte, respectivamente, pelo Banco Central e pela ANEEL.

A legislação manipulada em todos os acórdãos sob análise é o artigo 299 do RIR/99, combinado com o artigo 300 seguinte, que tratam da dedutibilidade de despesas operacionais. Tal fato é incontrovertido e atende à condição primeira para a admissão do Recurso Especial, nos termos do artigo 118 do RICARF.

Todavia, o Ilustre relator entendeu que a divergência de interpretação entre os acórdãos opostos não poderia ser aferida em razão de ausência de similitude fática entre os respectivos feitos. Tal entendimento foi acompanhado pela maioria do Colegiado. Contudo, meu entendimento divergiu do voto vencedor e solicitei a oportunidade de apresentar Declaração de Voto a fim de registrar os fundamentos da minha decisão.

Não é demais lembrar que a almejada similitude fática não se confunde com identidade fática, ou seja, as circunstâncias fáticas comparadas não precisam conter os mesmos fatos. Para garantir a similitude fática, no meu entendimento, basta que os fatos sejam comparáveis, por exemplo, quando pertencem a uma mesma categoria.

Verifico que as multas de que tratam os acórdãos paradigmas foram impostas por órgãos públicos (BACEN e ANEEL) no exercício do seu poder de polícia em razão da constatação de infração administrativa.

Paralelamente, verifico que a multa do acórdão recorrido foi imposta pelo Ministério Público Federal, sub-rogando competência originária da Controladoria Geral da União, nos termos do artigo 6º da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013:

Art. 6º Na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções:

I - multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e II - publicação extraordinária da decisão condenatória.

§ 1º As sanções serão aplicadas fundamentadamente, isolada ou cumulativamente, de acordo com as peculiaridades do caso concreto e com a gravidade e natureza das infrações.

§ 2º A aplicação das sanções previstas neste artigo será precedida da manifestação jurídica elaborada pela Advocacia Pública ou pelo órgão de assistência jurídica, ou equivalente, do ente público.

§ 3º A aplicação das sanções previstas neste artigo não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado.

Saliente-se o *caput* do apontado artigo 6º, que deixa claro que a multa em tela se dá em decorrência de atos lesivos previstos em lei. Portanto, trata-se de multa administrativa imposta por órgão público (CGU) no exercício do seu poder de polícia em razão da constatação de infração administrativa, em nada se diferenciando das multas tratadas nos acórdãos paradigmas, pelo menos até aqui.

Contudo, o Ilustre Relator aprofundou a análise fática do feito para considerar que a multa de que trata o feito também tem natureza compensatória, nos seguintes termos:

24. Isso porque, a situação analisada pelo Acórdão recorrido – pagamentos no contexto de um acordo de leniência, que constitui um instrumento legal complexo com múltiplos objetivos que vão além da mera punição, abrangendo multa de natureza compensatória e buscando a regularização e continuidade da empresa – difere substancialmente da imposição unilateral de uma multa administrativa como sanção direta por uma infração (natureza sancionatória).

Peço venia para discordar. No meu entendimento, não existe multa de natureza compensatória. Toda multa é sanção e, assim, tem a única finalidade de causar sofrimento econômico ao sujeito. Esse é um entendimento ordinário na doutrina e na jurisprudência, não carecendo de maiores desenvolvimentos.

Devo concordar com o Ilustre Relator que o valor exigido pelo Ministério Público Federal, além da multa, também incluiu parcela relativa à reparação do dano causado, nos termos do já transscrito §3º do artigo 6º da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, aqui repetido por questão de clareza:

§ 3º A aplicação das sanções previstas neste artigo não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado.

Todavia, isso não afasta o fato de que houve pagamento de multa administrativa. A exigência de que o pagamento de que trata os acórdãos paradigmáticos também tenham incluído reparação de danos, *data venia*, ultrapassa o limite da similaridade fática, se aproximando mais da exigência de uma identidade fática, o que não é cabível para a análise da presente admissibilidade.

Apesar dessa minha concordância, entendo que tal fato não deveria ter sido considerado para a decisão sobre a admissibilidade do feito, pois aí reside o mérito do recurso especial, a saber, a determinação da natureza jurídica do pagamento realizado pelo contribuinte, multa e/ou reparação. Ao se adotar o entendimento da decisão recorrida, devidamente controvertido no Recurso, como fundamento para decidir sobre a admissibilidade do recurso, *data maxima venia*, corre-se o risco de erodir o direito ao contraditório e à ampla defesa da parte recorrente.

Considerando todo o exposto, meu voto é no sentido de conecer do Recurso Especial da Procuradoria. Deixo de avançar ao mérito em razão do Recurso não ter sido admitido.

Assinado digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar