



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19740.720197/2009-16
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.876 – 1ª Turma
Sessão de 6 de novembro de 2018
Matéria IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
Recorrente BANCO INVESTCRED UNIBANCO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

Ementa:

MULTAS REGULATÓRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luis Fabiano Alves Penteado, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 240/247) interposto pela BANCO INVESTCRED UNIBANCO S/A ("Contribuinte") em face do Acórdão nº 1803-001.784 (e-fls. 227/230), da sessão de 6 de agosto de 2013, proferido pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso voluntário.

A autuação fiscal relativa a IRPJ e CSLL (e-fls. 26/34) glosou despesas contabilizadas pela Contribuinte, por considerá-las de natureza punitiva e não compensatória, e, por consequência, indedutíveis. Os dispêndios sob discussão correspondem a multa aplicadas pelo Banco Central do Brasil - BACEN.

Foi apresentada impugnação (e-fls. 85/90) pela Contribuinte, que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I (e-fls. 169), no Acórdão nº 12-30.923.

Foi interposto pela Contribuinte recurso voluntário (e-fls. 179/184), que teve o provimento negado nos termos da ementa:

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.

A Contribuinte interpôs recurso especial. Faz um breve histórico da autuação, e aduz que as despesas decorrentes de multas regulamentadoras do sistema financeiro aplicadas pelo BACEN são dedutíveis, porque decorreram da atividade empresarial da empresa. Apresenta como paradigma o Acórdão nº 101-96.919, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. No mérito, discorre que as multas tiveram origem em infrações não dolosas

decorrentes da atividade empresarial, como multa por erro cadastral e inconsistência de informações de cadastro de clientes do sistema financeiro nacional - "CSS", ou seja, são penalidades aplicadas em face de erros cometidos no exercício de suas atividades empresariais. Requer pela reforma da decisão recorrida.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 296/300) deu seguimento ao recurso especial.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 302/309). Protesta pelo desprovimento do recurso especial, vez que o fato de a multa regulatória ter sido aplicada em razão de atividades ou operações da empresa não se constitui em fato distintivo para sua dedutibilidade, tanto que a IN SRF nº 390, de 1994, determinou expressamente que as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais, assim como o Parecer Normativo CST nº 61, de 1979.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 296/300, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial interposto pela Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

A matéria devolvida consiste em apreciar se multas regulamentares, de natureza não tributária, aplicada por órgãos reguladores, são dedutíveis ou não da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Contribuinte, no recurso especial, discorre sobre a natureza das penalidades:

18. Referidas multas tiveram origem em infrações não dolosas decorrentes da atividade empresarial do Recorrente, como por exemplo, multa por erro cadastral e inconsistência de

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

informações de cadastro de clientes do sistema financeiro nacional - "CSS", prevista no artigo 2º, parágrafo 1º, da Resolução 2.901 do CMN.

19. Ou seja, trata-se de penalidades aplicadas pelo Bacen em razão de erros operacionais cometidos pelo Recorrente no exercício de suas atividades empresariais, não havendo dívidas de que tais despesas são dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR.

Por sua vez, a autoridade autuante esclarece:

Trata-se de instituição financeira autorizada a funcionar pelo BACEN, organizada sob a forma de sociedade anônima, com sede e foro na cidade do Rio de Janeiro, operando nacionalmente, tendo por objeto a prática de operações ativas, passivas e acessórias inerentes às respectivas carteiras autorizadas (comercial, de crédito, financiamento e investimentos), de acordo com as disposições legais e regulamentares em vigor, regulamentadas pelo Banco Central do Brasil (fls. 69 a 82).

(...)

Em 16/07/2007, o chefe da Sepac desta delegacia, intimou o contribuinte a esclarecer, dentre outras, a justificativa para ter lançado na linha 21 da ficha 05B (multas) das DIPJs dos anos-calendário de 2004 e 2005 os valores de R\$ 46.905,42 e R\$ 123.922,17, respectivamente como despesas dedutíveis (fl. 03).

Em sua resposta em 14 de agosto de 2007, o contribuinte afirma que as despesas declaradas foram referentes a Multas pagas ao BACEN e Multas aplicadas pelo recolhimento de obrigações em atraso (fls. 04).

Sobre a dedutibilidade de multas de natureza não tributária, transcrevo art. 41, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

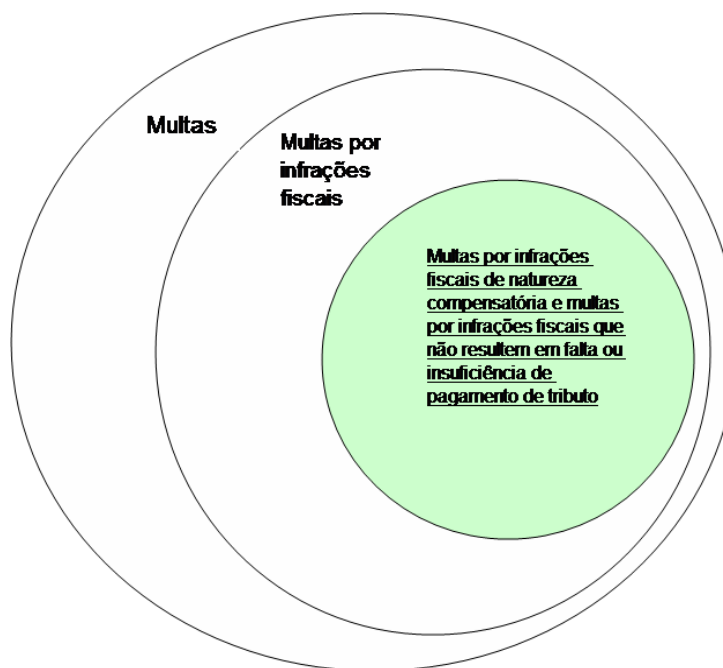
§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Vale dizer que a redação da norma é a mesma de dispositivos normativos anteriores que tratavam da apuração do lucro real, o § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e § 5º do art. 7º da Lei nº 8.541, de 1992.

Como se pode observar, o dispositivo prescreve que são indedutíveis multas por infrações fiscais, com as seguintes exceções: aquelas penalidades de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de

pagamento de tributo. Ou seja, a norma autoriza a dedução apenas para as multas por infrações fiscais que sejam de natureza compensatória e para aquelas relativas a infrações que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

O gráfico ilustra a hipótese em que a dedutibilidade é permitida, estritamente para a hipótese delineada no círculo em destaque (sublinhado):



Não encontra previsão, na lei, a dedutibilidade de despesas relativas a infrações de natureza não fiscal.

Não por acaso, em relação às multas relativas a natureza não tributária, a Receita Federal se manifestou pela sua não dedutibilidade. O Parecer Normativo CST nº 61, de 23 de outubro de 1979, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação manifestou-se sobre a redação dada pelo § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (como já dito, mantido pelas leis posteriores nº 8.541, de 1992 e nº 8.981, de 1995):

MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA

6. Multas por infração de lei não tributária

6.1 O § 4º, do art. 16, do Decreto-Lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, SUNAB, etc.), penais, trabalhistas, etc.

6.2 Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no art. 162 do Regulamento do Imposto de Renda/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses

atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.

O entendimento encontra-se disposto na IN SRF nº 390, de 2004, sendo mantido nas instruções normativas posteriores, inclusive pela vigente IN RFB nº 1.700, de 2017:

DA DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E MULTAS

(...)

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado 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.

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

Assim, por não encontrarem amparo em requisito de dedutibilidade específico, as multas de natureza não tributária submetem-se à regra geral prevista no art. artigo 47 da Lei 4.506, de 1964 (art. 299 RIR/99):

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

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

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

Não há como considerar de natureza operacional uma multa aplicada por órgão regulador que vem tutelar precisamente o atendimento de requisitos necessários para uma adequada execução das atividades da empresa.

Ora, se a pessoa jurídica não atendeu a requisitos mínimos estabelecidos em legislação específica, cujo atendimento se reveste de essencialidade incontestável, tanto que o descumprimento é penalizado com imposição de multa, não há que se falar que se trata de um mero "descuido", "inerente" ao risco da atividade empresarial.

Risco de atividade empresarial diz respeito à adequação ou não do produto ou serviços prestados no mercado, no sentido de que as despesas e custos possam resultar em receitas em montante superior ao valor investido. Risco refere-se à percepção de lucro ou prejuízo.

Na realidade, o órgão regulador, ao dispor sobre atos regulamentares, vem buscar uma prestação de serviços adequada e estabelecer mecanismos de controle visando o

regular funcionamento da atividade. Não há como se desqualificar exigência do órgão regulador, por mais "formal" que possa parecer. Não se fala em conduta dolosa ou culposa, mas sim em infração com caráter objetivo.

Autorizar a dedutibilidade de despesas de tal natureza implicaria em compartilhar com a sociedade a penalidade imposta em razão do não atendimento de norma imposta pelo órgão regulador que visa precisamente preservar a mesma sociedade, no sentido de garantir um serviço ou produto com padrões mínimos de segurança e qualidade.

Restaria consumado o paradoxo: a empresa não atende a requisitos mínimos regulatórios que existem justamente para permitir uma adequada entrega de produto e serviços para a sociedade, a empresa dá causa à penalidade, e a penalização pelo descumprimento é dividida por toda a sociedade, que não deu causa à conduta irregular da empresa. Haveria o compartilhamento da penalidade, entre o infrator que deu causa e o cidadão que não deu causa.

A discussão já foi enfrentada no Acórdão nº 91010-02.196², no caso em relação ao setor elétrico, com a seguinte ementa:

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.

² Julgamento realizado pela 1ª Turma da CSRF, em 1º de fevereiro de 2016, com o seguinte resultado:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidas as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada).

(...)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes De Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal De Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente)."

Processo nº 19740.720197/2009-16
Acórdão n.º **9101-003.876**

CSRF-T1
Fl. 318

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura