

**XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO
CONPEDI CHILE - SANTIAGO**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-570-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XI Encontro Internacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu em Santiago no Chile entre os dias 13 a 15 de outubro de 2022, sob o tema: “Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina”, tendo sido co-organizado institucionalmente pela Universidad Santiago de Chile e Universidade Federal de Santa Maria.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 14 de outubro das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 11 artigos efetivamente apresentados:

Bloco 1- tributos em espécie ou genéricos,

1. A imunidade das contribuições sociais concedidas à entidades beneficentes de assistência social: uma análise sob a luz da solidariedade social - Lucas Pereira Nunes e Eduarda Lacerda Kanieski

2. Depreciação acelerada incentivada na tributação das agroindústrias - Lucas Issa Halah - Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

3. O IRRF sobre pagamentos "sem causa" a beneficiários identificados: análise a partir dos limites constitucionais e legais para a tributação da renda - Alexandre Naoki Nishioka e Juliana Ferretti Lomba

4. A dedutibilidade das multas na tributação da renda - Laura Charallo Grisolia Elias e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

5. Taxas ambientais e extrafiscalidade - Carlos Victor Muzzi Filho e Antônio Carlos Diniz Murta

Bloco 2 - tributação, orçamento, efeitos e princípios

6. Direitos fundamentais em debate: uma análise do SIMPLES NACIONAL como efetivação do princípio da igualdade - Gilmara de Jesus Azevedo Martins, Paulo de Tarso Brandão e Yani Yasmin Crispim de Moraes

7. O desmonte da caixa de ferramentas orçamentárias do poder executivo e o controle do orçamento pelo congresso nacional - Rodrigo Oliveira de Faria

8. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9: o processo orçamentário no centro da crise política - Rodrigo Oliveira de Faria

9. Riscos da oneração tributária do livro no direito fundamental à leitura - Naiara Cardoso Gomide da Costa e Alamy Raquel Xavier Vieira Braga

Bloco 3 - direito processual tributário

10. A culpabilidade do contribuinte nos termos do art. 136 do CTN - Helton Kramer Lustoza e Jonathan Barros Vita

11. A tutela de evidência no processo tributário: a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal em razão da necessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica - Alexandre Naoki Nishioka, Tatyana Chiari Paravela e Juliana Ferretti Lomba

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

A DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

THE DEDUCTIBILITY OF FINES IN INCOME TAXATION

Laura Charallo Grisolia Elias ¹
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes ²

Resumo

Este artigo objetiva analisar a dedutibilidade das multas na tributação da renda. Através de uma pesquisa exploratória, com levantamento bibliográfico e documental, questiona-se se seria válida a proibição da dedução de despesas operacionais necessárias para a percepção de receitas na apuração do lucro tributável, justificado pelo argumento de que decorrem de condutas ilícitas. A Receita Federal do Brasil, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os Tribunais Judiciais entendem pela indedutibilidade das multas decorrentes de ato ilícito. Contudo, neste artigo, defende-se que essas multas são dedutíveis, desde que advenham do risco do negócio e sejam essenciais para o resultado normal da atividade empresarial, com fundamento na neutralidade do princípio do non olet, na vedação de tributação do ilícito e no conceito de renda definido pelo Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Dedutibilidade, Tributação da renda, Multas, Atos ilícitos, Tributação do ilícito

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze the deductibility of fines in income taxation. Through an exploratory research, with a bibliographic and documentary survey, it is questioned whether it would be valid to prohibit the deduction of operating expenses necessary for the receipt of revenues in the calculation of taxable income, justified by the argument that they arise from illegal conduct. The Receita Federal do Brasil - RFB - (Federal Revenue Service of Brazil), the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - (Administrative Council of Tax Appeals) and the Judicial Courts understand the non-deductibility of fines resulting from an illicit act. However, in this article, it is argued that these fines are deductible, provided that they arise from the risk of the business and are essential for the normal result of the business activity, based on the neutrality of the principle of non olet, on the prohibition of taxation of the illicit and on the concept of income defined by the National Tax Code.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Deductibility, Income taxation, Fines, Illicit acts, Illicit taxation

¹ Mestre em Direito pela FDRP-USP, especialista em Direito Tributário pelo IBET; especialista em Direito Público pela PUC-MG. Advogada na Maurício Martins Sociedade de Advogados. Professora de Direito no UNIFEG.

² Professor Doutor da FDRP-USP.

1. Introdução

O entendimento da Receita Federal do Brasil – RFB, dos tribunais administrativos, principalmente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e dos tribunais judiciais acerca da indedutibilidade das multas não tributárias, do Imposto de Renda, sempre causou discussões no âmbito jurídico.

O inconformismo que originou essa pesquisa reside no seguinte questionamento: é válido proibir a dedução de despesas operacionais necessárias para a percepção de receitas na apuração do lucro tributável, sob a justificativa de que decorreram da prática de condutas ilícitas? E mais especificamente, podem as multas pelo descumprimento de infrações legais não tributárias, quando caracterizadas como despesas operacionais, serem deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda?

Assim, o objetivo principal dessa pesquisa é analisar a dedutibilidade das multas na tributação da renda, e os objetivos específicos são mostrar que o entendimento da RFB, do CARF e dos tribunais judiciais acerca da dedutibilidade das multas encontra-se equivocado, e verificar se as multas decorrentes de ilícitos não tributários, quando necessárias para realização da receita, podem ser deduzidas da tributação da renda e, ainda, reafirmar a premissa de que o direito tributário não pode ser usado para punir condutas ilícitas.

Para tanto, será estudado o conceito de renda, e pôde-se verificar que há três linhas que tentam defini-lo: a primeira delas é a linha constitucionalista, defendida principalmente por Roque Carrazza, para quem a Constituição Federal – CF – traz um conceito determinado de renda, que não pode ser alterado pelo legislador (CARRAZZA, 2005, p. 33); a segunda delas é a linha legalista, que entende que a renda é aquilo positivado pelo legislador, e que teria como seu maior defensor Rubens Gomes de Sousa (1970, p. 174-175); a terceira é a linha constitucional moderada, a qual diz, em resumo, que como o conceito de renda previsto pela CF possui um halo de imprecisão, há uma margem maior de discricionariedade do legislador, o qual, contudo, deve se atentar para o conceito de renda previsto pelo artigo 43 do CTN (MACHADO, 2009, p. 08).

Após, será verificado o princípio do *non olet*, o qual possibilita que o resultado das atividades ilícitas deve ser tributado, e considerando que esse princípio deve ser neutro, não distorcendo as características do evento que indicam a proporção econômica atingível pela tributação, tem-se que o legislador não pode, violando a própria discriminação constitucional de competências, selecionar, dentre as condutas qualificadas como ilícitas, apenas aspectos

que podem aumentar a quantificação do valor a ser pago a título de imposto (MENDES, 2021, p. 114). Soma-se a isso a proibição, prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, de que o tributo constitua sanção de ato ilícito e que, assim sendo, não se pode afastar nenhum aspecto do fato jurídico tributário que o qualifica como tal e autoriza a sua subsunção à determinada hipótese.

Na sequência, serão estudados as regras atuais e o posicionamento da RFB, do CARF e dos tribunais judiciais acerca da dedutibilidade das multas na tributação da renda, examinando-se o artigo 41, §5º, da Lei 8.891/1995, o Parecer Normativo 61/1979/CST/SRF, o artigo 133 da IN 1.700/2017, alguns acórdãos do CARF e alguns acórdãos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Além disso, será analisada a teoria do risco, no sentido de que “o risco faz parte do negócio, e as suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo” (BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b.).

Por último, será debatido se as multas decorrentes de infrações não tributárias, quando necessária para obtenção da receita, e, portanto, considerada como despesa operacional, poderão ser deduzidas da tributação da renda, com base nos pressupostos acima elencados (conceito de renda, princípio do *non olet*, dedutibilidade das multas, teoria do risco, proibição da utilização do tributo como sanção de ato ilícito).

Para tanto, propôs-se uma pesquisa com objetivo exploratório, através de levantamento bibliográfico e documental.

2. O conceito de renda

O conceito de renda para a tributação há tempos levanta discussões no direito brasileiro. Por essa razão, encontram-se várias doutrinas voltadas unicamente para a discussão desse conceito, e podem ser encontradas diversas decisões oriundas do Supremo Tribunal Federal – STF - acerca do tema.

Parte-se da ideia, nesse artigo, de que, em certa medida, os conceitos são sempre indeterminados. Quando se fala em conceito, podem ser encontrados três locais: a certeza positiva (quando podem ser identificados os fatos que com certeza se enquadram no conceito), a certeza negativa (fatos que com certeza não se enquadram no conceito), e a zona de incerteza, que é intermediária entre as duas primeiras zonas e pode ser denominada de halo da incerteza.

A insegurança presente na zona da incerteza pode se exteriorizar de forma individual, isto é, há em cada pessoa a dúvida sobre a aplicação ou não de determinado conceito, ou pode se manifestar de forma coletiva, quando há uma divergência na aplicação ou não de um conceito.

Essa incerteza pode ser notada em todos os conceitos, por mais singelos que se apresentem. Foi o que ocorreu, por exemplo, em 2015, com o “mistério do vestido que muda de cor”, experimento que ganhou as redes sociais e que fazia com que algumas pessoas enxergassem o vestido com as cores branco e dourado, e outras o enxergassem com as cores azuis e pretas. Assim, essa zona de incerteza está presente em diversos tipos de linguagens, e, mais ainda, arraigada no direito.

Inclusive, a incerteza, na esfera jurídica, pode ser adotada de forma intencional. É o que se chama de “conceito jurídico indeterminado”, utilizado para atribuir competência a uma norma hierarquicamente inferior. Aliás, até os chamados “conceitos jurídicos determinados” possuem zonas de incertezas, cinzentas, e, tecnicamente, sequer poderiam ser adjetivados de “determinados”.

Esclareça-se que, quando se diz “conceito jurídico determinado”, a leitura que deve ser feita é: “a incerteza não foi intencionalmente colocada”, e ela decorre da vagueza inerente aos conceitos conotativos. Somente nos conceitos denotativos, presentes nas decisões judiciais, é que a incerteza é eliminada, mas, ainda assim, em relação ao caso concreto analisado.

Tudo isso foi dito com a finalidade de respaldar o posicionamento que será aqui adotado, qual seja: há um conceito constitucional de renda, mas isso não censura o poder que o legislador tem de prever o que deve e o que não deve ser considerado como renda, com a finalidade de instituir o imposto de renda.

Entretanto, esse poder não é ilimitado. Está ligado à zona de incerteza constitucional. Quando o legislador está diante da zona da certeza positiva, não pode dizer que algo não é renda, embora muitas vezes possa estabelecer o que é isenção. Na zona de certeza negativa, o legislador é incompetente para prever que determinada situação se enquadra no conceito de renda.

Pois bem. Feitas essas considerações, passa-se a analisar o conceito de renda.

No artigo 153, III, da Constituição Federal – CF, encontra-se prevista a competência para instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), e no §2º do mesmo artigo são elencadas as características que esse Imposto deve ter (generalidade, universalidade e progressividade).

Por sua vez, o Código Tributário Nacional – CTN – traz nos artigos 43 a 45 as normas gerais referentes ao IR, definindo os moldes para o fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Além disso, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que é o que interessa a esse artigo, possui sucedâneo principalmente nas Leis n. 8.981/95 (BRASIL, 1995) e 9.430/96 (BRASIL, 1996). A IN RFB n. 1.700/2017 (BRASIL, 2017) traz detalhamento sobre o regime do IRPJ. O Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 (BRASIL, 2018), regulamenta a fiscalização, arrecadação e administração, não só do IRPJ, mas também do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física (IRPF). Esse Decreto é denominado RIR/2018.

A CF, no artigo 153, outorga à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. As expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza” sinalizam o que pode e o que não pode ser tributado a tal título. A amplitude dessas expressões não pode ser ultrapassada pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade.

Contudo, o que move as discussões acerca do conceito de renda é o fato de que não há, na CF, qualquer dispositivo que explicita o conceito de renda.

Assim, verifica-se que há três linhas sobre o que seria o conceito de renda.

A primeira delas, a linha constitucional pura, defende que renda é um conceito constitucional e inexistente margem para o legislador trabalhar.

Discorrendo sobre o assunto, Roque Carrazza afirma que:

Por força do que estatui o artigo 153, III, da Lei Magna, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a *renda* e os *proventos de qualquer natureza* (IR). Instituído-o e arrecadando-o, reafirma sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas. A União deve, no entanto, respeitar em tudo, e por tudo, a *regra-matriz constitucional* desse tributo, pois do contrário estará exigindo – indevidamente, é claro – um *arremedo de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* (CARRAZZA, 2005, p. 33).

Assim, para a linha constitucionalista pura, a CF traz um conceito determinado de renda. Também adotam a linha constitucional pura: BARRETO (2013, p. 335), GONÇALVES (1997, p. 244), MOSQUERA (1996, p. 125) e ÁVILA (2011, p. 189).

A segunda linha, a legalista, defende que renda é aquilo positivado pelo legislador. Os seus maiores expoentes são Rubens Gomes de Sousa, Dino Jarach e Giuliani Founrouge (SCHOUERI, 2003, p. 304).

Em obra dedicada ao estudo do Imposto de Renda, Rubens Gomes de Sousa (1970, p. 174-175) traz a seguinte afirmação: “(...) veremos desde logo que é praticamente impossível

aplicar essa definição ao caso do imposto de renda sem subordinar essa aplicação ao regime legal positivo”.

Dessa maneira, renda seria aquilo que a lei define como tal, e o legislador teria total liberdade para estabelecer o que seria “renda”.

Cabe trazer à tona, entretanto, artigo escrito por Hugo de Brito Machado (2009, p. 6), no qual ele afirma que erroneamente é atribuída a Rubens Gomes de Sousa a defesa do conceito legalista de renda. Na visão de Hugo de Brito Machado, Rubens Gomes de Sousa, como profundo conhecedor do direito tributário, não defendia a liberdade indiscriminada do legislador para definir o que seria a renda. Para Hugo de Brito Machado, na realidade, Rubens Gomes de Sousa ensinava que a liberdade do legislador seria a de escolher entre dois ou mais conceitos elaborados na Ciência Econômica, em uma época que não se discutia a hierarquia das normas tributárias.

Avançando no estudo das linhas acerca do conceito de renda, chega-se à terceira linha, denominada linha constitucional moderada. Conforme essa linha há um conceito constitucional de renda. Porém, esse conceito, como todos os outros, é estruturado por três áreas, já vistas nesse tópico, quais sejam, a da certeza positiva, a da certeza negativa e a zona ou halo da imprecisão.

Especificamente no caso da renda, a terceira zona, a da imprecisão, é ampla, porque o conceito de renda não é fixado por outros ramos do direito.

Não há dúvidas de que, se há regras na CF sobre o poder de tributar, não se pode falar em ausência de limites jurídicos para o legislador. Discorrendo sobre o assunto, Hugo de Brito Machado (2009, p. 7) afirma que:

A norma atributiva de competência à União certamente impõe limites à parcela do Poder Tributário a ela outorgado, e, em razão da posição hierárquica que ocupa no sistema, impõe-se ao legislador, limitando, indiscutivelmente, a liberdade deste no exercício dessa competência tributária.

Significa dizer que o legislador ordinário não pode definir livremente as palavras empregadas nas normas constitucionais, sob pena de tornar a supremacia constitucional um mero enfeite da literatura jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Dedutibilidade das multas na tributação da renda

A essa altura da pesquisa, resta evidente que as normas sobre dedutibilidade das despesas devem ser interpretadas conforme o princípio da renda líquida¹, em obediência ao que prevê o artigo 43 do CTN.

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

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

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

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

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

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.

Assim, estabeleceu-se que as multas que decorram de infrações fiscais, como regra, são indedutíveis, mas podem ser dedutíveis se não resultarem da falta do pagamento ou do pagamento a menor do tributo, ou, ainda, se possuírem natureza compensatória.

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

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

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

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

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

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

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

Mas essa não é a posição da RFB, como se verifica pelo artigo 133 da IN 1.700/2017². Destaca-se que esse posicionamento vem sendo adotado desde o Parecer Normativo CST n. 61/1979, e tem sido também a posição da maioria das decisões do CARF, conforme se demonstrará nos próximos parágrafos.

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

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

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

Primeiramente, tinha-se o entendimento de que despesas com multas de trânsito, em empresas de transporte coletivo, seriam despesas operacionais, ao argumento de que inexistia

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

dispositivo proibindo a sua dedução e, por possuir caráter administrativo, e não fiscal, a dedução não estaria vedada (SCHOUERI, GALDINO, 2018, p. 167).

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

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

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

Embora na maioria dos casos no âmbito administrativo se conclua pela indedutibilidade, felizmente, há decisões em sentido contrário. Destacam-se aqui dois casos, votados pelo Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, nos quais houve divergência expressa em relação à posição predominante (BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b).

O Cons. Guilherme explicou que, sendo as “multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos dedutíveis por expressa previsão legal”, mostra-se incoerente entender que são “inedutíveis as multas de natureza não tributária”. Isso porque, considerando que a regra geral da dedutibilidade é anterior ao dispositivo sobre multas fiscais, não se pode afirmar que “as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda”, porque, se assim fosse, a regra específica sobre as multas “seria totalmente redundante”. No mais, esse dispositivo “teria inovado a ordem então vigente de indedutibilidade das punições pecuniárias para permitir a dedução de multas atinentes a infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias”. A introdução de previsão específica para multas fiscais teria advindo

da ideia de que “as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho dessa atividade” (BRASIL, 2017a)

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

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

Nesse trabalho, adota-se o entendimento de que as multas não tributárias são dedutíveis, se advierem do risco típico do negócio. Isso porque faz parte da prática da atividade empresarial sujeitar-se ao indeterminado, inclusive na seara dos deveres jurídicos. Para que se possam exercer as atividades econômicas, necessário se faz lançar-se ao campo da imprevisibilidade, arcando com as consequências, incluídas as de caráter punitivo.

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

5. Multas decorrentes de infrações não tributárias e sua dedutibilidade

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

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

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

Dentre os riscos incorridos por uma empresa ao longo da consecução de seu objeto social encontra-se, indubitavelmente, aquele relacionado à imposição de multas,

mormente se são consideradas as mudanças imprevisíveis e a complexidade da intrincada legislação (brasileira).

E continuam, com uma observação importante:

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

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

Não se pode, assim, cogitar que alguns ilícitos são dedutíveis, e outros, indedutíveis.

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

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

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

Assim, sendo a prática do ilícito que gera a multa ambiental necessária para gerar a receita, ou causa da receita, deveria ser ela também dedutível, a exemplo do que acontece com outras despesas e a exemplo do que ocorre com as multas de trânsito. A dedutibilidade está

vinculada à causa. Não se mostra coerente que determinadas atividades empresariais possam deduzir despesa oriunda de ato ilícito e outras não.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Conclusão

Nesse artigo, constatou-se que:

1. O legislador ordinário, em virtude do halo de imprecisão existente no conceito constitucional de renda, tem a liberdade de, respeitando as zonas de certeza negativa e positiva, definir “renda” i.
2. A definição de renda não é estabelecida por outros ramos do direito, o que contribui para ampliar a zona da incerteza do conceito constitucional. No entanto, o CTN fixa a definição de renda no artigo 43 e, desse modo, reduz a zona de incerteza e, com ela, o próprio poder discricionário do legislador ordinário para criar o IR.
3. O princípio da renda líquida é consectário da capacidade contributiva, na medida em que a capacidade contributiva pressupõe liquidez, e os impostos só podem ser pagos com liquidez.
4. Para a incidência tributária, a licitude/ilicitude das práticas integrantes do próprio fato gerador do tributo é elemento estranho, e, então, totalmente irrelevante. Se a legislação tributária não considera a licitude/ilicitude, basta, para a tributação, a ocorrência do fato gerador.
5. Assim, a conclusão é uníssona: sendo o ganho tributável, pelo mesmo motivo deve ser admitida a dedução da despesa, sob pena de restar caracterizada real sanção por ato ilícito, o que é expressamente proibido pelo artigo 3º do CTN.

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

7. Nesse trabalho, adota-se o entendimento de que as multas não tributárias são dedutíveis se advieram do risco do negócio. Isso porque faz parte da prática da atividade empresarial sujeitar-se ao indeterminado, inclusive na seara dos deveres jurídicos. Para que se possam exercer as atividades econômicas, necessário se faz lançar-se ao campo da imprevisibilidade, arcando com as consequências, incluídas as de caráter punitivo.

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

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

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

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

7. Referências

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

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

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

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

BRASIL. CARF, Acórdão 1803-001.784, 3ª T. Especial, rel. Cons. André Mendes de Moura, 6.8.2013, p. 2-4; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-05.531, 7ª Câ., rel. Cons. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, 23.02.1999, p. 18. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas>. Acesso em 31 ago 2022.

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

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

BRASIL. Lei n. 8.891/1995. DOU. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Lei n. 9.430/96. DOU. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em 31 ago 2022.

BRASIL. Lei n. 9.605/98. DOU. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm. Acesso em 31 ago 2022.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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