

1. INTRODUÇÃO

Em virtude de recentes investigações conduzidas pelas autoridades brasileiras contra grandes corporações empresariais, em especial a operação Lava Jato, foram identificados diversos contratos superfaturados pactuados por essas corporações por meio de seus ex-funcionários.

Esses contratos, como constatado nas investigações, provocaram desvios de recursos que resultaram em perdas significativas às pessoas jurídicas envolvidas, bem como ao Poder Público.

É sabido que essas empresas, em razão da sua relevância econômica, possuem investidores que aplicam seus recursos, com a finalidade de fomentar e permitir o crescimento e continuidade dessas pessoas jurídicas. Diante destes contratos superfaturados, ainda em processo de investigação criminal, essas corporações foram alvos de diversas ações movidas por seus investidores, visando o ressarcimento pelos prejuízos. Normalmente, em razão da divulgação de informações pretensamente inverídicas ao mercado financeiro a respeito do valor de seus ativos e pela falta de administração interna da corporação.

No intuito de manter a sua imagem, algumas empresas celebraram acordos com seus investidores, a fim de ressarcir-los por eventuais danos e eliminar a incerteza sobre o desfecho da ação ajuizada.

Nesse aspecto, o presente estudo pretende discutir se os pagamentos destinados aos investidores, em razão desses acordos judiciais, podem ser considerados dedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda. Para tanto, será objeto de análise os fundamentos constitucionais para a tributação da renda e as regras de dedutibilidade do ordenamento brasileiro, que qualificam as despesas operacionais como dedutíveis.

2. DO CONCEITO DE RENDA E OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS QUE NORTEIAM A DEDUTIBILIDADE

O sistema tributário brasileiro deve ser compreendido como um complexo de normas jurídicas, sujeitas a relações de coordenação e subordinação determinadas pela Constituição. A legislação tributária, ao invés de delegar a escolha das bases tributáveis ao legislador ordinário, deliberou por uma estrutura de regras de competência, que, por sua vez, denotam conceitos, logo rígidos e necessários, dos quais a atividade do aplicador da norma não pode se afastar. É ver a lição de Humberto Ávila:

Em primeiro lugar, a Constituição Brasileira prevê regras de competência, e as regras, à diferença dos princípios, constituem razões entrincheiradas que não podemos, simples e puramente, abandonar por qualquer motivo. As regras de competência estabelecem os fatos que podem ser objeto de tributação e esses fatos não podem ser abandonados, inclusive por razões principiológicas de solidariedade social, de função social, etc. Essa é a função das regras. Se houver, no mesmo nível hierárquico, conflito entre regra e princípio, vence a regra.

Em segundo lugar, a Constituição Brasileira estabelece um sistema rígido, em que todos esses elementos - princípios, regras de competência, limitações ao poder de tributar - não podem ser objeto de modificação, pela legislação infraconstitucional, às vezes nem mesmo por emenda constitucional (§4º do artigo 60 da CF/88). Em face disso, a estrutura do sistema tributário fica enrijecida na Constituição e o legislador infraconstitucional, inclusive de Direito Civil, por lei ordinária, não pode modificar (ÁVILA, 2004, p. 67).

Dessa forma, segundo Ávila, “*se a Constituição utiliza o termo ‘salário’, e ‘salário’ é definido pela Consolidação das Leis do Trabalho, evidentemente que o legislador infraconstitucional não pode mudar o conceito de salário. [...]*.” (ÁVILA, 2004, p.55). Isso se pode dizer de uma série de conceitos, definidos (direta e indiretamente) ou pressupostos, como “serviço”, “mercadoria”, “propriedade”, “produto industrializado” etc.

Foi por regras que o constituinte originário descreveu condutas e estatuiu limites ao poder dos entes federados, sendo dever do legislador observá-las, porquanto não lhe é cabível escolher quando uma norma é uma regra, e se esta, sendo de competência, denota ou não um conceito (ÁVILA, 2018,p.160).

Segundo Misabel Derzi, enquanto os conceitos são erigidos como notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, implicando limites expressos, tipos, por sua vez, no Direito, referem-se estruturas abertas à realidade, flexíveis e graduais (DERZI, 2007, p.83). A discriminação de competências tributárias, por seu turno, decorre da aplicação de *conceitos*, e não de tipos:

No Brasil, a questão da discriminação de competência tributária é a manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos (...) o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluídas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária (DERZI, 2007, p. 103).

Tal conclusão demonstra a importância do conceito de renda para o sistema brasileiro, uma vez que, em função da rígida repartição de competências adotadas em nosso sistema constitucional, o ente tributante não pode ultrapassar esse conceito e tributar algo que não seja renda (SCHOEURI, 2010, p. 241). Por essa razão, o legislador ordinário deve se atentar aos conceitos estatuídos pela Constituição brasileira.

A Constituição Federal de 1988, por meio de seu artigo 153, inciso III, conferiu à União Federal a competência para instituir e cobrar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Apesar de o texto constitucional ser claro no momento de demarcar a União como competente para instituir o imposto, situação similar não ocorre com a definição do que é renda. A Constituição transfere, por meio do seu art. 146, inciso III, alínea “a”, a função de definir o fato gerador e a base de cálculo dos impostos à lei complementar, desde que respeitados os limites estabelecidos na própria Constituição. Esses são os ensinamentos de Schoueri:

O recorte e a definição do que é renda, portanto, é tarefa atribuída constitucionalmente ao legislador complementar. Ou seja, dentro da ampla noção econômica de renda, cabe ao legislador complementar definir o que será a renda, tomando por base princípios constitucionais explícitos (capacidade contributiva) e implícitos (v.g., mínimo existencial) (SCHOEURI, 2010, p. 241).

O Código Tributário Nacional (classificado como uma lei complementar) exerceu o seu papel de definidor do fato gerador do Imposto de Renda, por meio do seu art. 43:

Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Extrai-se que renda deve ser entendida como o rendimento do trabalho ou do capital, que, por definição, deve resultar em acréscimo patrimonial aferido em um determinado intervalo temporal. Consiste, por assim dizer, na diferença patrimonial positiva e negativa no final e início de cada período. Humberto Ávila descreve que “*Sem atividade econômica que produza acréscimo patrimonial que se encontre na livre disponibilidade do beneficiário, não há se falar em renda tributável sobre a renda*” (ÁVILA, 2018, p. 84).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do *leading case* RE 89.791-RJ, RTJ 96/783, definiu “*Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial*”.

Nesses termos, em uma interpretação sistemática da Constituição e da legislação complementar, é possível identificar que renda é, a rigor, acréscimo patrimonial, que, com base nos ensinamentos de Humberto Ávila, só existe após satisfeitas as necessidades fundamentais (ÁVILA, 2018, p. 84).

Cumprido destacar que a existência de uma riqueza, por si só, não constitui variável suficiente para incidência do Imposto de Renda. Segundo Schoeuri, de início, é necessário que a renda seja adquirida (realização), bem como, cumulativamente, esteja disponível (SCHOEURI, 2010, p. 248).

Isso quer dizer que as quantias destinadas à obtenção da própria renda não podem ser classificadas como renda, posto que esses valores carecem de disponibilidade, bem como representam somente uma condição para se alcançar um efetivo acréscimo patrimonial. A disponibilidade surge, por sua vez, quando possível aferir a realização da renda por parte do contribuinte, sem que, de fato, se possa opor uma condição suficiente a reduzir a verdadeira renda (MACHADO, 1994, p. 113).

O referido raciocínio está em consonância com o princípio da renda líquida, consolidado no próprio art. 43, do CTN (OLIVEIRA, 1998, p. 224). Esse princípio pode ser definido como a conjugação de diversos princípios e regras constitucionais, dentre eles a capacidade contributiva e a proibição do confisco.

Em sua essência, esse princípio representa um verdadeiro critério limitador ao poder do legislador na fixação de regras atinentes à apuração do Imposto de Renda. Nesse aspecto, leciona com propriedade o mestre Ricardo Lobo Torres:

O princípio da renda líquida significa que o tributo federal recai sobre o acréscimo de patrimônio que se corporificar além da reserva do mínimo existencial, garantida a dedutibilidade de custos e despesas necessários à obtenção do dito acréscimo patrimonial (TORRES, 2014, p. 61)

Por assim dizer, o princípio da renda líquida garante ao contribuinte o direito de deduzir as despesas necessárias à obtenção da renda sujeita à tributação, uma vez que o Imposto de Renda deve incidir somente sobre o resultado líquido, isto é, deve-se considerar os valores destinados a novos ingressos e os fluxos patrimoniais negativos.

Exige-se, portanto, que a renda, para fins de tributação, seja aquela disponível, isto é, que se possa abrir mão (de um produto ou de um acréscimo patrimonial). Caso assim não fosse, haveria a tributação de cifra que não constitui renda. Ao debruçarem sobre o tema, Luiz Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino argumentam:

Dessa forma, o princípio da renda líquida pode ser visto como verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras da base de cálculo do Imposto de Renda, especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade. Como o legislador não pode cogitar incidência dessa exação sobre algo que não seja obtido a partir do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou que não configure acréscimo patrimonial, não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção da riqueza. (SCHOEURI, 2018, p. 151)

O princípio da capacidade contributiva, substrato do princípio da renda líquida e fruto do princípio da igualdade, desempenha papel elementar na definição de renda tributável. Possui a finalidade de garantir que o cidadão contribua no limite da sua capacidade, para evitar uma tributação onerosa e desproporcional sobre o seu patrimônio.

Isso porque a renda tributável deve ser somente aquela decorrente de um efetivo ganho patrimonial. São esses os ensinamentos de Roque Carazza “*É que, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos e riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva*” (CARRAZA, 2006, p. 55).

A capacidade contributiva decorre do ideal de justiça distributiva, ou seja, cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade no limite da sua capacidade econômica (MORAES, 1997, p. 118). Por esse motivo, deve, sempre, estar pautada na justiça social ou utilidade social, cujo objetivo é reduzir as desigualdades, conforme ensina Ricardo Lobo Torres:

As desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do país e à distribuição da renda nacional ou se discriminam em razão da raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa na igual liberdade de outrem (TORRES, 2006, p. 56).

Fundamentando-se de igual maneira na capacidade contributiva, Aliomar Baleeiro assevera “*Não será possível à lei reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições*” (BALEEIRO, 1985, p. 203).

Em um cenário de tributação da renda, o limite atribuído, com base na capacidade contributiva, é a renda líquida e disponível. Isso porque, dado o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a hipótese de incidência do Imposto de Renda, é possível dizer que, enquanto inexistir disponibilidade e liquidez, não há que se falar em manifestação da capacidade contributiva.

Esclarece-se, então, que todos os dispêndios que não possam ser classificados como renda, mas mera condição para a produção desse acréscimo, devem ser deduzidos no

momento de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, por não estamparem liquidez e disponibilidade.

Não obstante, a Constituição de 1988, em seu artigo 153, § 2º, positivou o seguinte critério para balizar a tributação da renda no Brasil: o da universalidade. Referido critério busca assegurar que, no momento de apuração da base de cálculo do tributo, todos os fatores influenciadores no acréscimo patrimonial devem ser considerados, sejam eles negativos ou positivos. Essa, inclusive, é a conclusão de Humberto Ávila:

Ademais, por imposição do critério da universalidade do imposto de renda (artigo 153, §2º, inciso III, da CF/1988), a apuração da base de cálculo do IRPJ deve levar em conta a totalidade (universalidade) dos fatores positivos e negativos que influenciem na determinação do acréscimo patrimonial do contribuinte (ÁVILA, 2018, p.85).

Em resumo, o supracitado princípio determina que as despesas e perdas incorridas ao longo da atividade produtiva da empresa devem ser expurgadas da base de cálculo do Imposto de Renda. Com efeito, somente as despesas que não sejam consideradas dedutíveis pela legislação do Imposto de Renda devem ser adicionadas à base de cálculo do imposto, desde que compatível com o texto constitucional.

Somado a isso, para a classificação do que deve ser classificado como renda tributável, exercem função essencial os princípios constitucionais da liberdade de exercício de profissão e de atividade econômica, previstos, respectivamente, nos artigos 5º, inciso XIII, e art. 170, caput, ambos da Constituição de 1988.

Com base nesses dispositivos, é possível identificar que a Constituição garante o livre exercício de qualquer profissão e atividade econômica, cujo objetivo precípuo é conferir autonomia ao cidadão para gerir o seu negócio no gozo da sua individualidade. Disso decorre que não pode ser imputado ao contribuinte qualquer ônus simplesmente em razão do negócio ou serviço prestado.

No cotejo da tributação da renda, esses dois princípios operam função indeclinável. Isso se dá pela própria interpretação dos dois princípios, uma vez que, partindo do pressuposto de que todo contribuinte é livre para exercer qualquer atividade econômica, deve-se expurgar do ordenamento jurídico, como um todo, qualquer tentativa de prejudicá-lo em razão da atividade produtiva escolhida por ele, em virtude da autonomia que a Constituição confere ao cidadão/contribuinte. Humberto Ávila afirma que *“Como os contribuintes são livres para exercer qualquer profissão e qualquer atividade econômica,*

nenhum deles pode ser prejudicado apenas porque produz essa ou aquela mercadoria ou presta esse serviço ou aquele serviço” (ÁVILA, 2018, p. 86).

Para garantir essa autonomia, o Estado deve, por meio do legislativo, caucionar um grau de independência na condução das atividades do contribuinte, mediante a autonomia conferida a ele para celebrar negócios jurídicos, bem como de tomar decisões administrativas atinentes ao modelo de negócio por ele escolhido.

Nessa mesma toada, o princípio da igualdade, disposto no art. 150, inciso II, da Constituição sustenta que nenhum contribuinte deve ser tratado de maneira distinta somente com base em suas decisões ou ocupação profissional. Em outras palavras, independente do modelo de negócios adotado pelo contribuinte (pactuar ou não indenizações), desde que parametrizado pela legislação e permitido, a ele deve ser garantido os mesmos direitos outrora conferidos aos demais contribuintes.

Dado o exposto, é possível concluir que o direito de deduzir, da base de cálculo do Imposto de Renda, as despesas incorridas em razão das atividades empresariais de determinado contribuinte é, na verdade, uma imposição do próprio conceito de renda, sob pena de se incorrer em uma verdadeira inconstitucionalidade e ilegalidade ao se tributar algo que não é renda:

A extensão dos termos ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título. De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade (PAULSEN, 2007, p. 288).

Nada obstante, os princípios constitucionais acima indicados (capacidade contributiva, universalidade e autonomia) atuam como um mecanismo diretivo e que devem sempre ser observados no momento de apuração do Imposto de Renda, nos termos abaixo.

3. DAS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE DO DIREITO BRASILEIRO

No que toca às normas infraconstitucionais, é possível identificar que o raciocínio das deduções, com base no conceito de renda, é pautado pela regra geral insculpida no art. 47 da Lei 4.506, de 30.11.1964 (Lei 4.506/1964), repetido no art. 311 do Decreto 9.580, de 22.11.2018, que editou o Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/2018):

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. (...)

O Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), de igual maneira, disciplinou os fundamentos legais para a dedutibilidade no plano infraconstitucional:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º) .

É possível extrair das normas supracitadas três requisitos para que uma despesa seja considerada dedutível. Em primeiro lugar, a despesa passa por uma avaliação estritamente objetiva, com o fito de identificar se o contribuinte computou aquela despesa em seus custos, pois, caso o tenha, não terá preenchido o primeiro critério e a despesa, por consequência, não poderá ser deduzida. Em segundo lugar, para que uma despesa seja considerada operacional e, por essa razão, dedutível: ela precisa ser necessária e usual/normal, bem como se relacionar à atividade da empresa.

Usual não representa, por definição, algo necessariamente que não ocorre com frequência, pois, caso assim fosse, a empresa se encontraria em uma situação de desincentivo à sua criatividade na realização da sua atividade econômica. Assim ensina Luiz Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino:

Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da despesa empregada para, por exemplo, promover a venda de uma mercadoria. Seria absurdo dizer que qualquer inovação, por seu próprio caráter de inédito (portanto, não frequente), seria indedutível (SCHOEURI, 2018, p. 154).

Portanto, ao final, se determinada despesa tiver sido utilizada como um meio para obter receita, a sua dedutibilidade não deve ser censurada em virtude de se tratar de despesa não corrente para a pessoa jurídica, uma vez que o reconhecimento de uma despesa como normal não deve ser condicionado ao critério de frequência dessa despesa, mas, sobretudo, se a despesa possui relação com a atividade econômica exercida pela empresa. Eis os ensinamentos do ilustre doutrinador Humberto Ávila:

Diga-se, por oportuno, que a interpretação conforme a Constituição do mencionado dispositivo legal afasta a ideia de que a usualidade possa ter o sentido de comum ou constante aos olhos da autoridade fiscal. A usualidade deve estar ligada ao tipo de atividade operacional ordinariamente desenvolvida pelo contribuinte, no sentido de

que aquilo que for necessário ao tipo de atividade desenvolvida deve ser considerado dedutível (ÁVILA, 2018, p. 98).

Para melhor compreensão de que a usualidade não deve privar a empresa de incorrer em despesas inéditas, basta que se analise o motivo pelo qual gastos, por exemplo, com sócio, diretor e administrador não constituem despesas a serem deduzidas da base de cálculo do imposto de renda.

A razão é simples: despesas desvinculadas da atividade produtiva não são passíveis de dedução. Portanto, o requisito da usualidade/normalidade se baseia na avaliação que deve ser feita se a despesa possui relação com o objeto social da empresa.

No que toca ao critério da necessidade, cumpre observar que a despesa necessária perpassa pelo objeto e a atividade da pessoa jurídica, ou seja, deve-se, sempre, avaliar a despesa com base no caso concreto. Sendo assim, para fins de classificação da despesa como necessária, deve-se ponderar o grau de necessidade em que se encontra a despesa em função da atividade empresarial.

Desse modo, despesas dissociadas do objeto social da empresa não serão dedutíveis. Um critério comum utilizado para aferir se a despesa é necessária e, portanto, dedutível, é questionar se mesmo em um cenário de indedutibilidade, a empresa ainda sim reverteria seus recursos com aquela despesa. Angêla Maria da Motta Pacheco aduz que necessário é aquilo que ocorre independente de a dedução ser possível. De acordo com a ilustre autora, se o contribuinte não cogitasse a despesa, não há que se dizer que ela seria operacional e, portanto, dedutível (PACHECO, 1996, p. 52).

A legislação não condiciona a dedutibilidade à relação direta da despesa com a atividade operacional, uma vez que, ao permitir a dedução de despesas necessárias, o legislador pretendeu que quaisquer despesas veiculadas à atividade econômica do contribuinte, seja direta, seja indireta, fosse considerada dedutível. Bulhões Pedreira assevera que “*A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte*” (PEDREIRA, 1979, p. 372).

Em resumo: a avaliação, com relação a esse requisito, é objetiva. Caso a despesa possua relação com a atividade da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora, a despesa será dedutível. Ricardo Mariz ensina:

Isto é da maior importância: o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora. Qualquer outro referencial, que alguém queira

subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei (OLIVEIRA, 2008, p. 693).

Na Solução de Consulta nº 205, de junho de 2019, a Receita Federal considerou que as bonificações comerciais deveriam ser consideradas despesas dedutíveis, pois relacionadas à atividade produtiva da empresa:

DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE. A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardarem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. As despesas com bonificações comerciais concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência.

Convém destacar, em adendo, que a necessidade da despesa não se confunde com uma suposta obrigatoriedade, da mesma maneira que a liberalidade de determinada despesa não significa facultatividade. Eis o que ensina Humberto Ávila:

que a necessidade da despesa não deve ser confundida com a sua obrigatoriedade, assim como a liberalidade de determinada despesa não deve ser confundida com a sua facultatividade...Decisivo, em vez disso, é verificar se a despesa em questão consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial (ÁVILA, 2018, p. 92).

Salienta-se que algumas despesas, ainda que não atinjam o seu objetivo, podem e devem ser consideradas necessárias. Ives Gandra exemplifica, de maneira clara, o caso de compra de mercadorias de alguns fornecedores que vão à falência sem antes entregar os bens, apesar de a empresa ter efetuado o pagamento a esses fornecedores (MARTINS, 1995, p. 119).

A conclusão é que despesa, para ser considerada operacional, não deve guardar um vínculo de causalidade com a receita gerada, sendo suficiente que esse tenha sido o seu objetivo.

Cita-se, por oportuno, que a legislação infraconstitucional, em algumas oportunidades, cuidou de instituir uma regra específica para determinadas despesas, assim como o fez com a indedutibilidade das gratificações pagas a dirigentes da pessoa jurídica (art. 315, do Decreto nº 9580/2018):

Art. 315. Não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º ; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único.

Isso quer dizer que, quando necessário, a legislação previu as hipóteses de (in)dedutibilidade, na medida em que não compete ao aplicador da norma estender as situações em que as despesas são indedutíveis.

Aliás, importante mencionar que algumas deduções possuem uma motivação distinta, não delimitada pelo princípio da renda líquida, sendo os chamados benefícios fiscais, os quais se encaixam no campo das normas indutoras e não são objeto do presente trabalho.

4. DOS RISCOS INERENTES À ATIVIDADE EMPRESARIAL

Importante, nesse ponto, destacar que a legislação do Imposto de Renda, por meio do Regulamento do Imposto de Renda de (2018) prevê, de modo expresso, a dedutibilidade de algumas despesas decorrentes de acontecimentos inesperados no âmbito empresarial, ou seja, inerentes ao risco empresarial (quebras e perdas; perdas no recebimento de créditos, desfalques, apropriação indébita, furto...):

Art. 376. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 3º).

Evidente, pois, que a própria legislação de regência reconhece a dedutibilidade de perdas decorrentes de situações inesperadas e resultantes da própria “ineficiência da empresa”, ainda que não integrantes da atividade econômica exercida pelo contribuinte. Destaca-se que essa previsão não se amolda a um benefício fiscal, pois a permissão para que o contribuinte deduza essas despesas da base de cálculo do imposto busca, tão somente, dar efetividade ao princípio da renda líquida, em respeito à capacidade contributiva.

Humberto Ávila segue nesta linha de entendimento, sustentando que a lógica por detrás da admissão de dedução dessas despesas decorre de uma interpretação teleológica, uma vez que causaria estranheza autorizar, por exemplo, a dedutibilidade de despesas com a contratação do seguro, mas não permitir a dedução de despesas provenientes destas mesmas contingências (ÁVILA, 2018, p. 94).

A jurisprudência administrativa, inclusive, reconhece como despesas operacionais necessárias, a título exemplificativo, os pagamentos incorridos em virtude de riscos da atividade empresarial, autorizando, por conseguinte, a dedução destas despesas. É o que aconteceu nos casos de multas aplicadas por descumprimento de contratos comerciais, senão vejamos:

(...) Multas administrativas. Contrato firmado com empresa pública. Multa contratual. Despesa operacional. Dedutibilidade. As multas originárias de violação de instrumento particulares e pactos mercantis, referentes à atividade da empresa, podem ser deduzidas da base tributável, vez que se apresentam como despesas inerentes à sua operação corriqueira (...).

(CARF, Acórdão nº 1402-002.405, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella. J. 16.02.2017)".

Disso decorre que as despesas incorridas em virtude do risco ocupacional das empresas devem ser consideradas operacionais e, por consequência, dedutíveis no momento de se apurar a base de cálculo do Imposto de Renda.

5. O IMPOSTO NÃO DEVE CONSTITUIR SANÇÃO A ATO ILÍCITO

O Direito Tributário, em sua acepção básica, não deve considerar a gravidade da infração, mas, tão só, o valor da operação econômica. Isso porque o ramo da tributação não se presta a sancionar, sendo esse o papel de outros campos do direito, tal como ocorre no Direito Penal. Esse é o comando que se extrai do próprio artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

Art. 3º 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.

Importante destacar que, conforme lição de Eduardo Schoeuri, a observância ao conceito e a função do tributo buscam assegurar e impor limites ao próprio poder do Estado de intervir no patrimônio privado dos contribuintes (SCHOEURI, 2017, p. 153).

Com efeito, o que importa ao Direito Tributário é a manifestação da capacidade econômica do contribuinte, independente da origem. O tributo não se presta a punir, posto que não guarda proporcionalidade à gravidade do ilícito, bem como pode ser arbitrário.

É, neste cenário, que a natureza e a origem do dispêndio são irrelevantes para o Imposto de Renda, uma vez que o único critério importante à tributação da renda é o surgimento de uma riqueza nova disponível e líquida.

Proibir a dedutibilidade de despesas proveniente de atos ilícitos, ligadas à manutenção da atividade da empresa, representa, precisamente, uma reprovação a esse comportamento, o que está em descompasso com o artigo 3º do CTN.

Explica-se. Ao se impor a tributação sobre uma despesa claramente operacional, mesmo que ilícita, percebe-se, sobretudo, uma reprovação ao comportamento ilícito do contribuinte, uma vez que, caso esse gasto fosse proveniente de um ato lícito, a sua dedução não seria contestada. A pretensão, ao vedar a dedução do gasto com o ato ilícito, é, de fato, sancionar esse ato ilícito.

O Imposto de Renda, com base em prévia determinação legal (art. 3º do CTN), não deve vedar a dedução de despesas consideradas operacionais, mesmo que provenientes de atos ilícitos, sob pena de violar o texto legal. Schoueri, ao ser deparar com esse tema, utiliza-se dos casos de gastos com subornos e propinas, para concluir que a vedação à dedutibilidade dessas quantias representa uma clara violação ao artigo 3º, do Código Tributário Nacional (SCHOEURI, 2018, p. 205). O Imposto de Renda, nessa situação, teria sua função desvirtuada, para ser usado como um meio para penalizar o contribuinte.

Disso decorre que, independente da origem das despesas, se relacionadas ao objeto da empresa ou à manutenção da sua atividade produtiva, esses valores devem ser deduzidos da base de cálculo do Imposto de Renda, sob pena de violação ao artigo 3º, do CTN.

6. DA DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE INDENIZAÇÕES EM RAZÃO DA CELEBRAÇÃO DE ACORDOS JUDICIAIS

Tendo em vista as diversas operações encabeçadas pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal (Lava Jato), que apuraram uma extensa rede de corrupção e lavagem de dinheiro envolvendo grandes corporações brasileiras, foram identificados inúmeros contratos pretensamente superfaturados em nome de muitas pessoas jurídicas.

Esses contratos provocaram, ao que tudo indica, desvio de recursos financeiros que resultaram em prejuízos substanciais para as pessoas jurídicas alvo das investigações. Em alguns casos, as empresas foram chamadas a litigar perante a justiça com os seus investidores, que pleiteavam indenizações astronômicas, normalmente sob a alegação de que foram divulgadas informações equivocadas ao mercado empresarial a respeito do valor de seus ativos e pela falta de efetividade da própria pessoa jurídica em seus controles internos.

No intuito de reduzir os danos, bem como para assegurar o regular funcionamento de suas atividades, essas pessoas jurídicas celebraram acordos judiciais, a fim de assegurar o desfecho daquelas demandas e liquidar essas pendências. Nesse cenário, é preciso analisar se, no contexto brasileiro, essas indenizações deveriam ser consideradas passíveis de dedução do Imposto de Renda.

Assim como explicitado no tópico em que se definiu um conceito de renda, as despesas com indenizações pagas no âmbito de acordos judiciais firmados pelas empresas devem ser excluídas da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Isso porque o conceito de renda (aquele extraído do art. 153, III, da Constituição de 1988 e do art. 43 do Código Tributário Nacional) contempla somente o resultado líquido disponível da atividade do contribuinte, motivo pelo qual, inerente a qualquer juízo de valor, todas as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e da regular atividade financeira da empresa não devem compor a base de cálculo do imposto de renda.

É nesse escopo que o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da renda líquida e da vedação ao confisco, impõe que as despesas com as supracitadas indenizações devem ser excluídas da base de cálculo do imposto de renda. Não cabe ao contribuinte suportar tributação sobre renda indisponível e que não representa, efetivamente, a sua capacidade de contribuir.

O critério da universalidade, previsto no inciso III, § 2º do mesmo artigo 153, da Constituição de 1988, impõe que todos os fatores positivos e negativos que influenciem no acréscimo patrimonial do contribuinte devem ser apontados na apuração do imposto de Renda.

Isso quer dizer que deve haver um cotejo entre o ingresso, de um lado, e os desembolsos de outro, para, somente a partir daí, avaliar qual a verdadeira renda tributável. Considerando que as indenizações constituem verdadeiro desembolso, fato é que não devem compor a quantia a ser tributada.

Há também que se notar que o princípio da liberdade do exercício de profissão e da atividade econômica, artigos 5, inciso XIII, e artigo 170, caput, da Constituição de 1988, demandam a dedução dessas despesas, sob pena de ocorrer uma inconstitucional imposição tributária em razão do tipo de negócio jurídico e da atividade empresarial exercida, violando a autonomia dos contribuintes e o princípio da igualdade.

Explica-se. A Constituição de 1988, em seu artigo 150, inciso II, garante que ao contribuinte não será imputado prejuízo, bem como não deixará de ser protegido, simplesmente em razão do tipo de despesa, negócio ou operação que decida realizar para manutenção da sua atividade produtiva. É exatamente o que ocorre nos pagamentos de indenizações decorrentes de acordos judiciais, que são fundamentais à preservação da fonte produtora e o nome da pessoa jurídica no setor em que opera.

Segundo Humberto Ávila, essa autonomia, com base na liberdade do exercício de profissão e da atividade econômica, existe quando o legislador protege um grau de independência na condução das atividades do contribuinte (ÁVILA, 2018, p. 86). Isso quer

dizer que, incluído nesse grau de liberdade, está a autonomia privada para celebração desses acordos judiciais.

Ao ser demandada no Judiciário por seus investidores, o acordo judicial, no seio da autonomia do contribuinte, é uma opção viável para anular a incerteza do desfecho dessas ações, evitando maiores prejuízos à imagem da empresa. Aliás, a indenização pode ser o único mecanismo para saldar o prejuízo do investidor e retornar os investimentos, que, por seu turno, mantêm a atividade produtiva da empresa.

Por assim dizer, os pagamentos das indenizações representam uma decisão negocial da empresa no intuito de recuperar sua imagem diante de seus investidores, com a finalidade de perpetuar a sua atividade. A dedução de uma despesa necessária não representa um benefício, tampouco redução do valor do imposto a ser recolhido. Caso não fosse assim, tributar-se-ia a receita bruta e não a renda líquida.

Em outras palavras, os valores dispendidos pelas empresas com o pagamento de indenizações não podem compor a base de cálculo do Imposto de Renda, posto que não estão disponíveis para livre uso da empresa.

Nesse aspecto, se essa renda está indisponível, não há que se falar em tributação desses valores. A Constituição de 1988, portanto, ordena a dedutibilidade das despesas decorrentes de indenizações pagas em sede de acordo judicial entre as empresas e seus investidores.

Nada obstante, a legislação infraconstitucional, ao disciplinar a matéria, também reforça a obrigatoriedade de se deduzir tais despesas, visto que, em regra, todas as despesas incorridas para manutenção da atividade operacional da empresa devem ser consideradas dedutíveis.

As despesas com indenizações pagas em sede de acordo judicial preenchem todos os requisitos exigidos pela legislação do Imposto de Renda para fins de dedutibilidade da renda (operacionais), uma vez que são necessárias e usuais/normais.

Constitui uma despesa necessária por constituir um meio necessário para manter a imagem da empresa, frente a seus investidores e o mercado, no intuito de perpetuar sua operação.

Como destacado no tópico precedente, a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 205, de junho de 2019, considerou que as bonificações comerciais, no campo da autonomia da empresa, deveriam ser consideradas despesas dedutíveis.

Disso decorre que o Fisco brasileiro tem admitido a dedução de despesas com a manutenção e propagação da imagem do contribuinte, desde que relacionadas ao fomento da atividade produtiva.

As indenizações pagas aos investidores se amoldam a essa classificação, diante da sua finalidade em garantir ao contribuinte a possibilidade de se manter no mercado e preservar a sua imagem, que, registre-se, é essencial para a consecução do seu objeto social.

Também preenche o requisito da usualidade/normalidade, em razão dos riscos inerentes à atividade da empresa, que, a todo momento, está sujeita a indenizar seus investidores por atos ilícitos eventualmente praticados por seus funcionários.

Destaca-se, em complemento, que a indedutibilidade de quaisquer despesas depende de previsão legal expressa, o que não ocorre com as despesas incorridas em virtude da indenização paga a investidores.

Insta salientar que as despesas com as referidas indenizações não se amoldam à classificação de mera liberalidade do contribuinte, na medida em que, nesses casos, não é admissível a dedução. O CARF, quando provocado, aponta despesas com lazer e festas corporativas como não operacionais e, por consequência, indedutíveis:

Os gastos com festas intracorporativas e com a manutenção de clube de lazer destinado aos empregados, ainda que demonstrem possuir certo valor empresarial estratégico, não se enquadram na autorização de dedução contida no art. 299 do RIR/99, a qual, primordialmente, exige a necessidade operacional do dispêndio.

(CARF, Acórdão nº 1402-002.516, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella. J. 23.06.2017)".

Fato é que as indenizações aos investidores não podem ser equiparadas a despesas com lazer e festas, as quais possuem um viés de liberalidade. As indenizações, por meio do acordo judicial, representam, em muitas vezes, a única saída viável à empresa para manter a sua imagem e o seu regular funcionamento.

Ademais, proibir a dedução dessas indenizações por compreender que se são gastos decorrentes de atos ilícitos implicaria na violação ao artigo 3º do CTN. O dispositivo é claro ao dispor que o tributo não se presta a sancionar atos ilícitos.

Importante reforçar, por oportuno, que as despesas incorridas por virtude de acordos judiciais em nada implica no reconhecimento de culpa do contribuinte. Isso porque as condutas que ensejaram as ações judiciais são provenientes de práticas de ex-funcionários, em prejuízo à empresa, e não em seu benefício.

Como esclarecido acima, com base no conceito de renda, bem como em atenção às regras que delimitam a matéria da dedutibilidade, todas as despesas exigidas pelo tipo de transação ou modalidade econômica, desde que diretamente ou indiretamente relacionadas ao exercício da atividade operacional da empresa, devem ser excluídas da base de cálculo do imposto sobre a renda.

As despesas ora em debate não podem ter seu desfecho contaminado em razão da verificação moral ou eventualmente reprovável dos atos originários. Tratando-se de uma despesa necessária, a sua dedutibilidade é imperativa, sob pena de prejudicar a continuidade da empresa.

O pagamento da indenização em razão da celebração de acordos judiciais não foge a essa regra, uma vez que se caracteriza como uma despesa operacional necessária da atividade empresarial desenvolvida pelo próprio agente econômico.

7. CONCLUSÃO

O presente estudo possui como escopo investigar as normas que regulam a tributação da renda, para concluir que as despesas incorridas pelas empresas no pagamento de indenizações a investidores devem ser deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda.

Uma vez que, com base nos princípios constitucionais, só devem ser objeto de tributação a renda disponível, no intuito de não ultrapassar os limites da capacidade contributiva.

Não obstante, pelos critérios da usualidade e necessidade, extraídos da legislação ordinária, indenizações pagas a investidores configuram despesas usuais e necessárias, amparadas pelo próprio risco da atividade econômica.

A própria função e definição do tributo, extraídos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, também implicam na aceitação dessas despesas como dedutíveis, tendo em que vista que não cabe ao Imposto de Renda constituir um mecanismo de sanção a um suposto ato ilícito.

Consoante ao exposto, sob qualquer ótica, as indenizações pagas a investidores devem ser consideradas dedutíveis, em razão da uniformidade do sistema tributário brasileiro.

8. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira (Coord). **Tributação do ilícito. Estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributário – IET.** São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo código civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios.** 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 6ª ed. rev. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery).** São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O fato gerador do Imposto sobre a Renda – despesas operacionais deduzidas correspondentes a receitas líquidas ofertadas à tributação pelos beneficiários seguem rigorosamente a legislação de regência – inexistência do delito tributário na hipótese consultada.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 712, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – Deduções vedada pela Lei 9.429/95, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdir (coord) **Imposto de Renda: Alterações Fundamentais.** Vol. 1, São Paulo: Dialética, 1996.

PEDREIRA, Bulhões. **Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas**. Vol. 1, Rio de Janeiro: Justec, 1979.

SCHOUERI, Luís Eduardo e GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. **Tributação do ilícito. Estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributário – IET**. São Paulo: Malheiros, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Dialética, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Estudos e pareceres de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.