



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720011/2021-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1004-000.137 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 08 de abril de 2024  
**Recorrente** J&F INVESTIMENTOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2017

BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS COMUNS AO IRPJ.

A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes do imposto de renda, ou seja, o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária.

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

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

vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal.

**MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de despesa referente à multa em acordo de leniência e, por decorrência, a multa isolada, vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (Relator) e Fernando Beltcher da Silva. Designado para redigir o voto vencedor Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

(documento assinado digitalmente)

**Efigênio de Freitas Júnior** - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljessa de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2017, no montante total de R\$ 1.590.881.078,44 incluídos principal, juros de mora, multa isolada e multa de ofício de 75%.

2. A infração apurada refere-se a glosa de despesas decorrentes de acordo de leniência celebrado entre o contribuinte e o Ministério Público Federal, no montante de R\$ 10,3 bilhões, a ser quitado em vinte e cinco anos. A autoridade fiscal considerou que tais despesas são indedutíveis porquanto possuem natureza de multa não tributária e não cumprem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no artigo 299, do RIR/99.

3. Em decorrência da glosa de despesa efetuou-se lançamento de multa isolada por insuficiência de pagamento da estimativa do IRPJ/CSLL.

4. A seguir a narrativa dos fatos conforme decisão recorrida.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 6.207/6.250) apurou em síntese que:

- A J&F INVESTIMENTOS S/A., pessoa jurídica, é empresa holding controladora do grupo JBS, que é conhecido pela industrialização de alimentos, mais especificamente no setor de carnes (bovina, suína, ovina e de frango);

-Inicialmente, esta Fiscalização baseou-se em Relatório de Análise Fiscal para verificação da dedução no montante de R\$ 10,3 bilhões a título de “despesas de acordo de leniência” que foi excluída e não adicionada no Lalur pela empresa em 2017;

-Segundo o relatório, a fiscalizada auferiu um Lucro Líquido negativo de -R\$ 6.412.557.969,67 e um Lucro Real de – R\$ 7.930.716.659,26 neste AC, que ocorreu precisamente ao lançamento de uma despesa de acordo de leniência, acordo este firmado entre o contribuinte e o Ministério Público Federal, no montante de R\$ 10,3 bilhões, a ser saldado em 25 (vinte e cinco) anos;

-O relatório ainda faz menção de que o acordo de leniência é regulado pela Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que trata da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a administração pública e que os valores aplicados são sanções definidas como multas;

-Conclui que tais despesas seriam decorrentes da prática de atos ilícitos cuja sanção foi aplicada pelo Estado e não de despesas usuais ou normais da pessoa jurídica;

- O contribuinte esclareceu que se trata de uma obrigação legal de ressarcir, necessária à continuação das atividades do Grupo J&F, e que, portanto, seriam dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL;

- Da leitura da Lei nº 12.846/2013 que regulou o acordo de leniência foi possível concluir que os valores ressarcidos às diversas entidades tratam-se de multas;

- A Orientação nº 07/2017 elaborado pela 5ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal sobre acordo de Leniência também se refere à multa;

- Trata-se, portanto, de multa a ser paga e, em nenhum momento do acordo há alguma citação de que as despesas pagas a título de ressarcimento às entidades lesadas (no caso, a multa) seriam necessárias à continuação das atividades do Grupo J&F, e que, portanto, seriam dedutíveis, tendo esta conclusão sido feita exclusivamente pela empresa, sem qualquer comprovação ou indicação de fundamentação legal. Ademais, cite-se que a própria União aparece entre as entidades lesadas;

- No acordo, especificamente, há alguns casos específicos que permitem uma dedução da parcela devida à União, como é o caso do §§. 5º, em que multas tributárias, administrativas e penais pagas, em razão dos anexos do Acordo, poderiam ser deduzidas da parcela devida e §§ 6º idem para os casos de multas pagas por PFs vinculadas à empresa em razão de acordos de colaboração premiada, alcançadas pelos mesmos anexos do Acordo. Mas são casos pontuais de multas pagas, distintas, portanto, do caso em tela, não tendo qualquer relação com as multas aqui tratadas. Deste modo, não constituem qualquer embasamento às pretensões da fiscalizada, que estariam ligadas à exclusão das despesas, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- No que se refere a estas multas de natureza não-tributária, a legislação brasileira entende que elas não são dedutíveis como custo ou despesa operacional, tendo em vista que o artigo 311 do RIR/2018 condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da própria empresa e à manutenção da fonte produtora. Assim, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública;

- No caso em pauta, conforme a cláusula 16 do Contrato de Acordo de Leniência assinado pela fiscalizada, esta teria como obrigação de ressarcir instituições como a União, o FGTS, BNDES, FUNCEF, PETROS, CEF e o restante, mediante a adimplência de multa para a execução de projetos sociais;
- Apesar da União estar na relação das instituições ressarcidas, pudemos verificar, dos Anexos do Acordo de Leniência (às fls. 1020 a 1096), que a multa aplicada não possui natureza tributária, mas sim de caráter indenizatório geral, conforme se pode comprovar dos levantamentos dos ilícitos que ali constam;
- **Conforme já mencionado anteriormente, inobstante o fato da legislação tributária não tratar especificamente da dedutibilidade de multas decorrentes de infração (transgressão) a normas de natureza não tributária, a essas multas aplica-se a regra geral contemplada no artigo 311 do RIR/2018 (art. 299 do RIR/99), que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da própria empresa;**
- Pronunciando-se sobre a questão, o Fisco Federal, também através do Parecer Normativo CST n.º 61/1979, firmou entendimento de **que as multas por transgressões de Leis de natureza não tributária não são dedutíveis**, sob o argumento de que é inadmissível considerar como necessárias à atividade da empresa despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública.

5. Em impugnação a recorrente apresentou as seguintes alegações:

- Um dos principais fundamentos do ressarcimento às entidades é a necessária manutenção da atividade produtiva, havendo inclusive previsão de possibilidade de suspensão de parcelas em caso de risco à capacidade de pagamento de outras obrigações conforme cláusula 16, §8º do acordo;
- A distribuição de lucros somente pode ocorrer após o pagamento integral da última parcela vincenda e limitada ao mínimo obrigatório;
- O MPF exarou Despacho Complementar em que esclarece que o montante foi apurado tendo por base percentual do faturamento bruto do Grupo Econômico;
- Segundo o próprio MPF, do ponto de vista legal, o montante a ser pago pela impugnante, com base no faturamento corresponderia a R\$ 7.329.785.760.
- Este cálculo é relevante na medida em que estabelece uma baliza para o interprete dos efeitos tributários do Acordo de Leniência, na hipótese de se desconsiderar a real natureza integral de ressarcimento deste instrumento legal;
- O acordo decorreu de negociação entre as partes, não se tratando de mera imposição;
- O montante teve por objetivo ressarcir as entidades lesadas e a coletividade em geral;
- A celebração do Acordo de Leniência revelou-se indispensável para assegurar a continuidade das atividades da empresa, pois, caso contrário, a impugnante enfrentaria colapso financeiro e bancarrota;
- **Tendo em vista o significativo decréscimo patrimonial decorrente da despesa com o ressarcimento das entidades lesadas, prevista no acordo de leniência celebrado para garantir a manutenção das suas atividades produtivas, a impugnante deduziu tais despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, no ano de 2017 quando, após a homologação judicial, os valores se tornaram líquidos, certos e exigíveis;**

**- Ao reconhecer todas as receitas auferidas pela impugnante como integrantes da base de cálculo do IRPJ/CSLL e desconsiderar a sua principal despesa incorrida no ano calendário de 2017, qual seja, o ressarcimento das entidades lesadas estipulado no Acordo, a Autoridade Fiscal desrespeitou de forma flagrante o art. 43 do CTN, que estabelece o acréscimo patrimonial como o fato gerador de tal tributo.**

- No presente caso, a impugnante incorreu em despesa com ressarcimento das entidades lesadas, ao longo do ano-calendário de 2017, que superou de forma expressiva a receita total auferida naquele exercício. Desse modo, a impugnante sofreu um decréscimo patrimonial, ou seja, uma redução de sua riqueza e não um acréscimo. Sendo assim, resta clara a não materialização da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda capaz de ensejar a sua cobrança;

- Para aferimento da necessidade, se deve analisar a existência de vínculo com a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora de rendimentos e o acordo não é apenas necessário senão indispensável para a manutenção da sua atividade produtiva, conforme clausula 2ª ;

- Haveria dificuldade na obtenção de financiamento perante terceiros, inclusive para suportar a dívida, assim como implicaria na venda imediata de diversas de suas obrigações;

**- A impugnante estaria sujeita à responsabilização criminal na esfera judicial, cuja penalidade poderia resultar na proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, em até 5 anos;**

- Poderia ser declarada inidônea para licitar ou contratar com a Administração Pública;

**- A necessidade das despesas não é aferida de acordo com a sua obrigatoriedade para a atividade produtiva das pessoas jurídicas e sim em virtude da sua relação com a atividade operacional;**

- Despesas normais e usuais, por sua vez, são aquelas que se verificam no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária, considerando a situação fática vivenciada pela empresa. Vale esclarecer que o requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. Com tais critérios, pretende-se evitar a dedutibilidade de despesas que não tenham correlação com as atividades da empresa;

- A normalidade de tal despesa também deriva do fato de ela estar prevista em norma legal, mais especificamente, o artigo 16 da Lei nº 12.846/2013;

- Um ato ou despesa excepcional ou esporádica deve ser reputado como normal e usual, no caso de atender aos interesses da empresa diante do caso concreto;

- Cita decisão do CARF sobre a possibilidade de apuração de crédito de não cumulatividade sobre despesas de recuperação ambiental inerente ao compromisso assumido em TAC como o MPF e o Departamento Nacional de Produção Mineral;

- O acordo de leniência tem natureza de ato convencional, por meio do qual as partes, mediante concessões recíprocas o celebram e se beneficiam mutuamente;

**- As obrigações negociadas e assumidas no âmbito do Acordo de Leniência, portanto, não se confundem com multa ou sanção por ato ilícito;**

**- O ressarcimento estipulado no Acordo de Leniência não se confunde em hipótese alguma com os ilícitos praticados, trata-se de pagamento contraprestacional;**

- A Portaria Normativa AGU n.º 18 de 2021 que trata do Acordo de Não Persecução Cível tem natureza sancionatória e reparatória e a reparação afasta o espectro sancionatório;
- Os acórdãos citados pela fiscalização tratam da glosa de despesas incorridas com a prática de ilícitos penais (o pagamento de propina em si), ou seja, não tem relação com a dedução da despesa assumida no Acordo de Leniência;
- Quaisquer pagamentos convencionados entre as partes ainda multas, são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ/CSLL conforme Solução de Consulta COSIT n.º 281/2019 e, neste mesmo sentido, é o Parecer Normativo CSTN.º 66/76 que reconhece a dedutibilidade de despesas com pagamento de cláusulas penas em contratos de compra e venda;**
- Os pagamentos não decorrem de multa por infração à Lei, mas compensação/indenização convencionalmente prevista pelos danos causados às entidades beneficiadas pelo Acordo;
- As entidades beneficiadas reconhecem tais pagamentos como receita, por esta razão pleiteia diligência a CEF para confirmar a tributação, uma vez que suas Demonstrações Financeiras são silentes;
- Cita decisões que entendem pela dedutibilidade de despesas de caráter indenizatório;
- As despesas incorridas com o Acordo possuem natureza convencional e compensatória, ou seja, visam ressarcir as entidades lesadas pelos ilícitos cometidos por parte da impugnante e não representam sanção por ato ilícito, visto que se trata de pagamento previsto em acordo regulamentado pelo art. 16 da Lei n.º 12.846/2013;
- Ainda que se tratasse de multa punitiva, haveria direito à sua dedutibilidade conforme previsto no §5º e art. 41 da Lei n.º 8.981/95 e também representa despesa necessária, usual e normal para a atividade da impugnante;
- O fato gerador do Imposto de Renda restará configurado quando da ocorrência de acréscimo patrimonial;
- Ainda que a despesa possuísse natureza de multa pela prática de ilícitos, a negativa de sua dedutibilidade, por parte da autoridade fiscal, representa penalização à impugnante;
- Subsidiariamente deveria se apurar a parcela compensatória e a parcela da multa;
- Embora a J&F tenha se responsabilizado pelo pagamento em nome de todas as empresas do grupo, o cálculo da multa que cabe a ela deve ser proporcionalizado considerando sua participação frente ao faturamento gerado pelo grupo;
- Não há qualquer obrigatoriedade de as despesas serem reputadas como necessárias, usuais ou normais para as atividades dos contribuintes na legislação da CSLL;
- A multa isolada não pode ser exigida junto com a multa de ofício. Cita a Súmula n.º 105 do CARF e decisão do STJ.

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 6511):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

**ACORDO DE LENIÊNCIA. MULTA. INDEDUTIBILIDADE.**

Os valores pagos em acordo de leniência em que é aferida a prática de ilícitos não podem ser consideradas despesas necessárias à atividade da empresa já que não são essenciais à realização de suas operações ou transações e nem usuais ou normais, uma vez que a dedução não pode ser justificada diante da criação de riscos desnecessários e de modo consciente (doloso).

**MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

Tratando-se de infrações distintas, são perfeitamente possíveis as exigências concomitantes da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

**CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.**

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na legislação de regência. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais que devem preencher os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade. Portanto, somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham tais requisitos, o que permite concluir que os requisitos de dedutibilidade também se aplicam à apuração da CSLL.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2017

**PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que não atender os requisitos legais e indeferido quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Em recurso voluntário, o contribuinte reitera as alegações desenvolvidas impugnação. Em síntese, aduz:

### **Em preliminar**

i) Requer diligência perante a CEF para verificar a ocorrência de tributação dos valores recebidos pelos beneficiários do acordo de leniência;

### **No mérito**

ii) ao negar a dedução das despesas, a fiscalização estaria a violar o conceito de renda inculpido no art. 43 do CTN, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco (art. 150, V, CF/88);

iii) os pagamentos não possuiriam natureza de multa administrativa, mas sim natureza de compensação/indenização estabelecida de forma convencional;

iv) os dispêndios seriam necessários, “senão indispensável para a manutenção da sua atividade produtiva”, além de normais e usuais;

v) defende a similaridade com a reparação de danos convencionados em TAC;

- vi) afirma que a negativa da dedução dos dispêndios resultaria em usar tributo como sanção de ilícito, violando a previsão do art. 3º do CTN;
- vii) subsidiariamente, defende a dedutibilidade da multa punitiva;
- viii) subsidiariamente, defende que a apuração do tributo devido se faça de acordo com o acordo de leniência;
- ix) CSLL regra específica;
- x) defende a impossibilidade de incidência concomitante de multa de ofício e multa isolada.

8. Ao final requer a baixa dos autos em diligência para que a CEF seja oficiada a esclarecer o tratamento conferido à indenização paga pela Recorrente, com vistas a demonstrar que a manutenção deste auto de infração implicará a dúplice tributação do mesmo montante;

9. Negado o pleito acima, requer o julgamento do mérito para:

i) reformar o acórdão n.º 107-013.318 e, por consequência, extinguir integralmente o auto de infração, reconhecendo-se a dedutibilidade integral do valor líquido e certo fixado em Acordo de Leniência homologado pelo Poder Judiciário (R\$ 10,3 bilhões);

ii) subsidiariamente, extinguir a cobrança no auto de infração, à exceção dos 80% da parcela devida à União (R\$1.400.000,00);

iii) subsidiariamente, extinguir integralmente a cobrança no auto de infração reconhecendo-se como dedutível a parcela da multa fixada pelo MPF no Despacho Complementar (doc. 05) com base no faturamento global do Grupo Econômico, mas proporcionalizado à participação global da Recorrente nesse todo (47%), ou seja, reconhecendo-se o valor de multa de R\$ 3.413.316.435,84 e, portanto, como indenizatório e dedutível, tudo que ultrapassar esse montante, isto é, R\$ 6.886.683.564,16;

iv) subsidiariamente, anular integralmente a cobrança vertida no auto de infração reconhecendo-se como dedutível as parcelas expressamente reconhecidas pelo MPF como indenizatórias a serem direcionadas ao FUNCEF e ao PETROS e à obrigação de fazer destinada a projetos sociais, perfazendo-se o total de R\$ 5,8 bilhões que devem ser reconhecidos como dedutíveis;

v) subsidiariamente, cancelar integralmente o auto de infração, reconhecendo-se que o MPF, no referido Despacho Complementar, calculou o valor da multa mais grave, com base nos critérios legais estabelecidos na Lei 12.846/13 e no seu decreto regulamentador de n.º 8.420/15, chegando ao montante de R\$ 7.329.785.760,00 e, portanto, tudo que sobejar a esse valor não terá, por óbvio, natureza de multa devendo-se reconhecer que é indenizatória e dedutível, ao menos a parcela de R\$ 2.970.214.240,00; Súmula 105 do CARF, reconhecendo-se a impossibilidade de concomitância de multas de ofício (75%) e isolada (50%), devendo ser excluída a cobrança dessa última.

10. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que requer seja negado provimento ao recurso voluntário.

11. A recorrente juntou aos autos parecer da lavra do Dr. Valdir Moysés Simão



segundo o qual a “natureza dos pagamentos fixados no acordo de leniência é diversa da multa administrativa”

12. É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

13. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

## Preliminar

### Necessidade de diligência perante a CEF

14. Aduz a recorrente que os pagamentos direcionados às beneficiárias do acordo de leniência possuem natureza compensatória o que é corroborado pelo “*fato de eles terem sido reconhecidos como receita para reparar os prejuízos causados anteriormente*”.

15. Defende, com base no Parecer CST n.º 50/76, que a dedutibilidade de multas convencionais, dentre outras razões “*não afetaria os cofres públicos, uma vez que a redução do lucro real seria compensada pela sua tributação na empresa beneficiada*”.

16. Nessa linha, reitera o pedido de diligência “*para que a CEF seja oficiada para fins de esclarecer o tratamento conferido aos pagamentos recebidos em virtude do acordo de leniência*”.

17. A decisão recorrida negou o pedido de diligência, conforme trecho a seguir:

[...] A questão da dedutibilidade é o mérito do processo que será apreciado no próximo item. Ocorre que se no mérito se concluir pela dedutibilidade, a ausência de tributação pelos beneficiários não pode impedir sua dedutibilidade.

Na verdade a argumentação da tributação pelas beneficiárias teve por objetivo apenas reforçar a tese da dedutibilidade e uma possível ausência da tributação, por outro lado, não pode servir de fundamento da indedutibilidade, como a tributação também não pode servir de fundamento da dedutibilidade. Lembrando que é possível que a receita seja tributada e que a despesa não seja dedutível por não preencher os requisitos de dedutibilidade. **O que deve ser apreciado no julgamento é a possibilidade ou não de dedutibilidade da despesa efetuado com o Acordo de Leniência.**

Ou seja, o deslinde do processo independe da tributação do valor pela CEF, portanto, fica indeferido o pedido de diligência e de perícia.

18. Correta a decisão recorrida ao afirmar que o mérito a ser decidido é a possibilidade ou não de dedutibilidade da despesa efetuado com o Acordo de Leniência, o que independe do fato de as beneficiárias do acordo de leniência terem oferecido ou não tal rendimento à tributação.

19. Indefiro o pedido de diligência.

## Mérito

20. Cinge-se a controvérsia a verificar se os pagamentos previstos no acordo de leniência celebrado entre J&F e o Ministério Público Federal (MPF), no montante de R\$ 10,3 bilhões, podem ser qualificados como necessários, usuais e normais, nos termos do art. 299 do RIR/99, ou seja, qualificados como despesas dedutíveis.

21. Inicialmente necessário analisar trechos da Lei nº 12.846/13, também conhecida como Lei Anticorrupção, que versa sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. O acordo de leniência consta especificamente do art. 16. Veja-se:

**Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.**

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

**Art. 2º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não.**

[...]

### **DOS ATOS LESIVOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NACIONAL OU ESTRANGEIRA**

**Art. 5º Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:**

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, **vantagem indevida** a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos **atos ilícitos** previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de **interposta pessoa** física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a **licitações e contratos**:

a) **frustrar ou fraudar**, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

b) **impedir, perturbar ou fraudar** a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;

c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de **fraude ou oferecimento de vantagem** de qualquer tipo;

d) **fraudar licitação** pública ou contrato dela decorrente;

e) **criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação** pública ou celebrar contrato administrativo;

f) **obter vantagem ou benefício indevido**, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em

lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou

g) **manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro** dos contratos celebrados com a administração pública;

V - **dificultar atividade de investigação ou fiscalização** de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

[...]

### **DA RESPONSABILIZAÇÃO ADMINISTRATIVA**

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

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

#### **II - publicação extraordinária da decisão condenatória.**

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

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

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

§ 4º Na hipótese do inciso I do caput, caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

§ 5º A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma de extrato de sentença, a expensas da pessoa jurídica, em meios de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional, bem como por meio de afixação de edital, pelo prazo mínimo de 30 (trinta) dias, no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, de modo visível ao público, e no sítio eletrônico na rede mundial de computadores.

**Art. 7º Serão levados em consideração na aplicação das sanções:**

I - a gravidade da infração;

**II - a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator;**

III - a consumação ou não da infração;

IV - o grau de lesão ou perigo de lesão;

V - o efeito negativo produzido pela infração;

VI - a situação econômica do infrator;

VII - a cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações;

VIII - a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica;

**IX - o valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade pública lesados; e**

X - (VETADO).

Parágrafo único. Os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo federal.

[...]

### **DO ACORDO DE LENIÊNCIA**

Art. 16. **A autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública poderá celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos previstos nesta Lei que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte:**

I - a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e

II - a obtenção célere de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração.

**§ 1º O acordo de que trata o caput somente poderá ser celebrado se preenchidos, cumulativamente, os seguintes requisitos:**

I - a pessoa jurídica seja a primeira a se manifestar sobre seu interesse em **cooperar para a apuração do ato ilícito**;

II - a pessoa jurídica **cesse completamente seu envolvimento na infração investigada** a partir da data de propositura do acordo;

III - **a pessoa jurídica admita sua participação no ilícito** e coopere plena e permanentemente com as investigações e o processo administrativo, comparecendo, sob suas expensas, sempre que solicitada, a todos os atos processuais, até seu encerramento.

**§2º A celebração do acordo de leniência isentará a pessoa jurídica das sanções previstas no inciso II do art. 6º e no inciso IV do art. 19 e reduzirá em até 2/3 (dois terços) o valor da multa aplicável.**

**§ 3º O acordo de leniência não exige a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado.**

§ 4º O acordo de leniência estipulará as condições necessárias para assegurar a efetividade da colaboração e o resultado útil do processo.

§ 5º Os efeitos do acordo de leniência serão estendidos às pessoas jurídicas que integram o mesmo grupo econômico, de fato e de direito, desde que firmem o acordo em conjunto, respeitadas as condições nele estabelecidas.

§ 6º A proposta de acordo de leniência somente se tornará pública após a efetivação do respectivo acordo, salvo no interesse das investigações e do processo administrativo.

§ 7º Não importará em reconhecimento da prática do ato ilícito investigado a proposta de acordo de leniência rejeitada.

§ 8º Em caso de **descumprimento do acordo de leniência**, a pessoa jurídica ficará **impedida de celebrar novo acordo pelo prazo de 3 (três) anos** contados do conhecimento pela administração pública do referido descumprimento.

**§ 9º A celebração do acordo de leniência interrompe o prazo prescricional dos atos ilícitos previstos nesta Lei.**

[...]

### **DA RESPONSABILIZAÇÃO JUDICIAL**

Art. 18. Na esfera administrativa, a responsabilidade da pessoa jurídica não afasta a possibilidade de sua responsabilização na esfera judicial.

Art. 19. **Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:**

I - perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II - suspensão ou interdição parcial de suas atividades;

III - dissolução compulsória da pessoa jurídica;

**IV - proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 1 (um) e máximo de 5 (cinco) anos.**

§ 1º A dissolução compulsória da pessoa jurídica será determinada quando comprovado:

I - ter sido a personalidade jurídica utilizada de forma habitual para facilitar ou promover a prática de atos ilícitos; ou

II - ter sido constituída para ocultar ou dissimular interesses ilícitos ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados.

§ 2º (VETADO).

**§ 3º As sanções poderão ser aplicadas de forma isolada ou cumulativa.**

[...]

**Art. 24. A multa e o perdimento de bens, direitos ou valores aplicados com fundamento nesta Lei serão destinados preferencialmente aos órgãos ou entidades públicas lesadas.**

22. Como se vê, o acordo de leniência (art. 16) é celebrado por órgão ou entidade pública com a pessoa jurídica **responsável pela prática de atos que atentem contra o patrimônio público nacional** ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil (art. 5º). A pessoa jurídica deve colaborar efetivamente com as investigações e o processo administrativo, e da colaboração deve resultar a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e a obtenção célere de informações e **documentos que comprovem o ilícito** sob apuração (art. 16).

23. O acordo de leniência somente poderá ser celebrado se a pessoa jurídica preencher **cumulativamente**, os seguintes requisitos: i) ser a primeira a se manifestar sobre seu interesse em cooperar para a apuração do **ato ilícito**; ii) **cessar completamente seu envolvimento na infração investigada** a partir da data de propositura do acordo; iii) **admitir sua participação no ilícito** (art. 16, §1º).

24. Embora o acordo de leniência não isente a pessoa jurídica de todas as consequências do ilícito praticado, prevê os seguintes benefícios (art. 16, §2):

i) isenta a pessoa jurídica da publicação extraordinária da decisão condenatória;

ii) afasta a proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público (**responsabilização judicial**);

iii) reduz em até 2/3 (dois terços) do valor da multa prevista no art. 6º, I.

25. A celebração do acordo de leniência além de não eximir a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado, também interrompe o prazo prescricional dos atos ilícitos previstos na referida lei (art. 16, §§3º e 9º).

26. Por fim, a lei dispõe que a **multa** (esfera administrativa) e o perdimento de bens, direitos ou valores aplicados (esfera judicial) devem ser destinados preferencialmente aos órgãos

ou entidades públicas lesadas (art. 24).

27. Passo à análise das principais alegações de mérito da recorrente.

### **Não ocorrência de fato gerador do IRPJ/CSLL**

28. A recorrente alega inexistência de acréscimo patrimonial, cuja verificação é imprescindível para ocorrência do fato gerador do IRPJ, conforme consta do artigo 43 do CTN, “*evidenciando-se verdadeiro decréscimo patrimonial*”. Aduz violação ao princípio da universalidade e do não confisco. Cita parecer de Eurico De Santi.

29. Em relação à ofensa ao princípio constitucional do não confisco e outros, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não compete a este Tribunal Administrativo. Pois, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, Nessa mesma trilha a Súmula Carf n.º 2:

**Súmula CARF n.º 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

30. Quanto à não ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL, cumpre esclarecer que o motivo do lançamento foi glosa de despesa. O fato de a despesa apesar afetar a matéria tributável - renda - com ela não se confunde. Portanto, a análise deve centrar-se em verificar se a despesa é dedutível ou não, conforme será analisado mais adiante.

### **Não caracterização dos pagamentos como multa administrativa. Natureza de ato convencional do acordo de leniência. Natureza compensatória dos valores pagos.**

31. A decisão recorrida, com base em Hely Lopes Meirelles, considerou que os pagamentos efetuados no âmbito do acordo de leniência têm natureza de multa administrativa cuja finalidade “*é inibir a prática de atos contrários a lei e também uma forma de minimizar ou reparar o dano causado*”.

32. A recorrente refuta tal argumentação e aduz que:

i) “*os pagamentos contemplados em acordo de leniência **jamais poderiam ser enquadrados como multas administrativas ou de qualquer espécie**, conforme se depreende da análise do processo administrativo sancionador*”;

ii) “*a multa administrativa tem por objetivo punir e reprimir as infrações administrativas perante a própria Administração Pública [...].O fato de os **pagamentos serem destinados** à aplicação em projetos sociais e instituições de direito privado, ainda que por ela instituídas, para beneficiar interesses privados, quais sejam, CEF, FUNCEF, PETROS e BNDES **afasta, desde já, seu enquadramento como multa administrativa***”;

iii) “*por não haver qualquer fundamento legal que atribua **competência ao Ministério Público** para celebração de Acordos de Leniência mediante aplicação da Lei n.º 12.846/13, tal entidade*

*não poderia impor as sanções previstas em tal diploma legal, nem quaisquer outras sanções em situações como as presentes, visto que elas dependem de **previsão expressa em lei***”.

iv) “o valor que prevaleceu no acordo de leniência foi manifestamente superior, decorrente de negociação entre as partes, e **não decorreu da aplicação direta de qualquer lei ao caso concreto**”.

v) “diferentemente das multas, as quais são impostas pela Administração Pública contra o infrator, independentemente de sua concordância ou não, **o valor do pagamento estipulado no Acordo dependeu da negociação anuência por parte da Recorrente, tratando-se de verdadeiro ato convencional**”;

vi) “Não se trata de penalidade, no sentido mais técnico e apurado da palavra, mas **despesas previstas em negócio jurídico justamente para evitar as severas multas previstas na Lei n.º 12.846/13** ou quaisquer outras, que inclusive poderiam gerar **interrupção das atividades da Recorrente**”.

vii) aduz que “Por se tratar de ressarcimento às partes lesadas pelos **Fatos Narrados supostamente praticados pela Recorrente**, resta evidenciada mais uma vez a **dedutibilidade dos pagamentos incorridos no âmbito do Acordo, uma vez que não se trata de multa punitiva, mas de pagamentos indenizatórios ou, quando muito, de despesas compensatórias/indenizatórias**”.

33. Para corroborar sua defesa, juntou aos autos parecer de Gustavo Binenbojm, cita a Solução de Consulta Cosit n.º 281/19 e o Parecer Normativo CST n.º 66/76.

34. Para fins de delimitação da lide, oportuno observar que se trata de acordo de leniência homologado judicialmente; nesse sentido qualquer irresignação da recorrente quanto a eventual irregularidade no acordo, em especial ao cálculo da multa, deve ser feita no foro próprio, o que de fato já ocorreu, como será visto mais adiante, conforme notícia decisão do STJ em que a recorrente pleiteia a redução de 65% do valor da multa. Assim, reitero, nestes autos analisar-se-á se os valores pagos no âmbito do acordo de leniência são despesas dedutíveis, ou não, para fins de apuração de IRPJ/CSLL.

35. Inicialmente, cumpre esclarecer, como visto acima, que um dos requisitos cumulativos para a celebração do acordo é a pessoa jurídica **admitir sua participação no ilícito** (art. 16, §1º); com efeito, não procede a alegação da recorrente no sentido de que “**supostamente**” teria praticado atos lesivos que especifica previstos na Lei Anticorrupção. Não só praticou tais atos, como também foi a primeira a manifestar interesse em cooperar para a apuração do ilícito e comprometeu-se a cessar seu envolvimento na infração a partir da data de propositura do acordo. Caso contrário o acordo não teria sido celebrado, porquanto trata-se de requisitos obrigatórios e cumulativos.

36. Como visto, a Lei n.º 12.846/13 prevê **duas sanções** na esfera administrativa, **multa**, sanção pecuniária; e **publicação extraordinária da decisão condenatória**, sanção não pecuniária.

37. Acerca da multa, a Lei Anticorrupção dispõe que ela incide sobre o faturamento bruto da pessoa jurídica (0,1% a 20%), nunca será inferior à vantagem auferida e deve levar em

consideração a gravidade da infração, a vantagem auferida pelo infrator, sua situação econômica, o valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade pública lesados, dentre outros critérios (art. 6º e 7º). No caso de a pessoa jurídica celebrar acordo de leniência, a lei prevê a redução em até 2/3 (dois terços) do valor da multa (art. 16, §2º). Foram esses os parâmetros utilizados pelo MPF no cálculo da multa e que a recorrente aceitou.

38. Verifica-se, pois, que o pagamento efetuado pela recorrente tem previsão legal, ao contrário do alegado. Nesse sentido, oportuno a transcrição de trecho do Despacho Complementar proferido nos autos do Inquérito Civil n.º 1.16.000.000393/2016-10 e Processo Administrativo (PA) de acompanhamento n.º 1.16.000.001755/2017-62 (Doc. 5, e-fls. 6443) em que o Ministério Público Federal detalha o cálculo da multa e esclarece que levou em consideração a Lei n.º 12.846/2013 e o Decreto n.º 8.420/2015 que a regulamentou.

Ressalta-se que o **valor da multa foi calculado tendo por base o disposto no artigo 6º, inciso I, da Lei n.º 12.846/2013 (Lei Anticorrupção)**, o qual dispõe que será aplicada multa às pessoas jurídicas responsáveis por lesionar a administração pública no valor de “0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação”. Outrossim, nos termos da própria Lei n.º 12.846/2013 (§ 2º do artigo 16), o valor da multa aplicável poderá ser reduzido em até 2/3 (dois terços), nos casos em que for firmado acordo de leniência.

A regulamentação do texto legal para fins da definição da multa na **Lei n.º 12.846/2013 foi realizada por meio do Decreto n.º 8.420/2015**, que define, em seu art. 17, o seguinte: [...]

Para garantir o fechamento do acordo pelo valor almejado como meta pelo MPF, foi necessário avaliar a capacidade de pagamento da *holding* (considerando que será esta, e não as empresas, quem arcará com o ônus do pagamento) e assim aumentar o prazo de pagamento, a fim de que, mesmo em cenários conservadores de queda de faturamento ou aumento de custo financeiro, fosse factível o pagamento da multa exclusivamente pela *holding* controladora. Nesse cálculo, já se avaliou que a colaboradora teria que se desfazer de parte de seus ativos para diminuir o endividamento de suas empresas (especialmente de curto prazo). Portanto, o cálculo da capacidade de pagamento tomou por base os prováveis dividendos em cenários conservadores que serão obtidos, principalmente, a partir da JBS S.A.. Dessa forma, avaliou-se que o prazo de 25 anos seria adequado para garantir tal pagamento.

Outro ponto que foi importante para convencer a colaboradora a aceitar o valor de R\$ 10,3 bilhões foi a previsão, no acordo, de regras de abatimento do valor para evitar punições em duplicidade. Dessa forma, foi estabelecido nos parágrafos 3º a 7º da cláusula 16 o seguinte: [...]

[...]

Quanto à destinação da multa, orientamo-nos pelo art. 24 da Lei Anticorrupção, segundo o qual a “*multa e o perdimento de bens, direitos ou valores aplicados com fundamento nesta Lei serão destinados preferencialmente aos órgãos ou entidades públicas lesadas*”. Dessa forma, tomando em consideração os fatos narrados nos anexos da colaboração/leniência, chegamos à divisão seguinte, prevista na cláusula 16 do acordo: [...].

39. Acerca dos valores pagos em decorrência do acordo de leniência, a exposição de motivos do Projeto de Lei (PL) n.º 6.826/2010 que resultou na Lei n.º 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) lança luzes sobre o tema e classifica as espécies de sanções em pecuniárias e não pecuniárias, bem como destaca o caráter pedagógico do valor da multa.



2. O anteprojeto tem por objetivo suprir uma lacuna existente no sistema jurídico pátrio no que tange à responsabilização de pessoas jurídicas pela prática de atos ilícitos contra a Administração Pública, em especial, por atos de corrupção e fraude em licitações e contratos administrativos.

3. **Sabe-se que a corrupção é um dos grandes males que afetam a sociedade. São notórios os custos políticos, sociais e econômicos que acarreta.** Ela compromete a legitimidade política, enfraquece as instituições democráticas e os valores morais da sociedade, além de gerar um ambiente de insegurança no mercado econômico, comprometendo o crescimento econômico e afugentando novos investimentos. O controle da corrupção assume, portanto, papel fundamental no fortalecimento das instituições democráticas e na viabilização do crescimento econômico do país.

5. **Disposição salutar e inovadora é a da responsabilização objetiva da pessoa jurídica.** Isso afasta a discussão sobre a culpa do agente na prática da infração. A pessoa jurídica será responsabilizada uma vez comprovados o fato, o resultado e o nexo causal entre eles. Evita-se, assim, a dificuldade probatória de elementos subjetivos, como a vontade de causar um dano, muito comum na sistemática geral e subjetiva de responsabilização de pessoas naturais.

17. Tanto no referente às **sanções administrativas** quanto às civis, o anteprojeto **estabelece sanções pecuniárias e não-pecuniárias.** Em ambos os casos, busca-se não só reprimir o ato ilícito praticado, como também evitar a sua reiteração, seja por meio do **caráter pedagógico do valor da multa** e da **publicação da decisão condenatória em meios de comunicação de grande circulação, seja por meio da proibição de receber incentivos governamentais e de contratar com o Poder Público.**

23. São, portanto, todas essas, medidas que visam a coibir, a prevenir e a combater a prática de ilícitos e a moralizar as relações entre empresas privadas e a Administração Pública.

40. Como se vê, ao elencar as sanções pecuniárias a exposição de motivos esclarece que os valores pagos pela pessoa jurídica são multas, tanto que em paralelo cita as sanções não pecuniárias, como publicação da decisão condenatória e a proibição de contratar com o poder público (responsabilização judicial), tal qual previsto nos artigos 6º e 19 da Lei Anticorrupção.

41. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) adotou o mesmo entendimento acima ao se pronunciar nos autos do pedido de Suspensão de liminar e de sentença nº 3203 - DF (2022/0359186-5) em decorrência de decisão proferida nos autos da Ação Revisional n. 1025786-77.2022.4.01.3400 em que o Grupo J&F busca a revisão do acordo de leniência em análise.

SUSPENSÃO DE LIMINAR. ACORDO DE LENIÊNCIA. AÇÃO REVISIONAL DA **MULTA PACTUADA**. PRETENSÃO DOS DESTINATÁRIOS DE INTERVIREM NO PROCESSO. DECISÃO QUE SUSPENDE INDEFINIDAMENTE O TRÂMITE PROCESSUAL. GRAVE LESÃO AO INTERESSE E À ORDEM PÚBLICA. DEFERIMENTO DO PEDIDO.

Consta dos autos que J&F INVESTIMENTOS S. A. celebrou com o Ministério Público Federal, em 05/06/2017, Acordo de Leniência que foi homologado pela 5ª Câmara de Coordenação e Revisão da Procuradoria-Geral da República, abrangendo fatos revelados nas operações Greenfield, Sépsis, Cui Bono (Lava Jato) e Carne Fraca.

Por meio do referido termo, **comprometeu-se J&F INVESTIMENTOS S.A.**, na qualidade de controladora das empresas pertencentes ao seu grupo econômico, a contribuir com as investigações relacionadas aos fatos ilícitos por ela apresentados; aprimorar mecanismos internos de integridade da companhia e suas subsidiárias; **e pagar, a título de multa, o montante de R\$10.300.000.000,00 (dez bilhões e trezentos milhões de reais),** destinado a diversas instituições, entre elas o BNDES, a

Caixa Econômica Federal – CEF, a Fundação dos Economistas Federais – FUNCEF; a Fundação Petrobras de Seguridade Social – PETROS e a União Federal.

[...]

Ocorre que, **sob alegações de ilegalidades no cálculo da multa, o Grupo J&F buscou a revisão dos valores acordados mediante o ajuizamento da Ação Revisional n. 1025786-77.2022.4.01.3400**, na qual o Juízo 10ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Distrito Federal autorizou que as obrigações pecuniárias decorrentes dos pagamentos das parcelas anuais fossem garantidas mediante apresentação de seguro-garantia judicial até o julgamento definitivo da ação.

[...]

Aqui, consoante relatado, o ponto nodal reside nos efeitos que a ordem de suspensão do processo originário poderá trazer enquanto é discutida (decidida sabe-se lá quando) a **legitimidade do BNDES** (e dos outros beneficiários, FUNCEF e PETROS) para ingressar como terceiro interessado (assistente simples, CPC, arts. 119 a 123) na Ação Revisional n. 1025786-77.2022.4.01.3400, **visto que um dos destinatários da multa fixada no acordo de leniência firmado entre o Ministério Público Federal e J&F Investimentos S.A., justamente o objeto do pedido.**

[...]

**A propósito, uma das garantias legais do acordo de leniência é a reparação integral dos danos causados, o que, no caso sub judice, ao que tudo indica, reside, exatamente, na multa imposta.**

42. Verifica-se, pois, que para o STJ os valores pagos pela recorrente em decorrência do acordo de leniência também configuram multa.

43. No âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do Mandado de Segurança (MS) nº 36.173/DF<sup>1</sup>, de 30/03/2021, o Ministro Gilmar Mendes destaca a importância dos acordos de leniência como relevantes instrumentos de combate a ilícitos administrativos e criminais de natureza colusiva, ou seja, que envolvem a atuação conjunta de diversos agentes econômicos com o intuito de restringir a concorrência ou de fraudar as regras de processos de seleção pública. Em seguida trata do acordo previsto na Lei Anticorrupção. Veja-se:

Os acordos de leniência configuram relevantes instrumentos de instrução probatória voltados ao fortalecimento de uma política de **combate a infrações econômicas na desarticulação de ilícitos administrativos e criminais de natureza colusiva, isto é, que envolvem a atuação concertada de diversos agentes econômicos com o intuito de restringir a concorrência ou de fraudar as regras de processos de seleção pública.**

[...]

No enfrentamento dessas estratégias ilícitas, a função persecutória do Estado recai sobre condutas delituosas que, por sua própria natureza, são secretas e apresentam materialidade volátil. **No combate a esses tipos de infrações, a obtenção de resultados positivos na detecção de ilícitos depende da existência de mecanismos de incentivos para que os agentes econômicos envolvidos em práticas colusivas tragam os fatos delituosos ao conhecimento das autoridades públicas** (SPAGNOLO, Giancarlo. What Do We Know About the Effectiveness of Leniency Policies? A Survey of the Empirical and Experimental Evidence. 2014).

[...]

### **2.1.2) Leniência Anticorrupção da Lei 12.846/2013**

<sup>1</sup> Trechos constantes das p. 13, 21-27 do voto do Ministro Gilmar Mendes. Julgamento conjunto dos MS 35.435, MS 36.173, MS 36.496 e MS 36.526.

[...]

**Inspirada no modelo da legislação antitruste, a Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) previu a chamada Leniência Anticorrupção.** Como bem observado pelo Professor Nitish Monebhurrún: “o programa de leniência enquanto instrumento jurídico originalmente pertencente ao campo antitruste teve a sua lógica e o seu espírito eficazmente transpostos para o domínio anticorrupção, onde se esperou que esses acordos fossem aplicados com um duplo efeito positivo: combater a corrupção e proteger a concorrência”. (MONEBHURRÚN, Nitish. *Fighting Corruption and Promoting Competition in Brazil*. in: *International Cooperation and Competition Enforcement: Brazilian and European Experiences from the Enforcers’ Perspective*. CARVALHO, V. M. (editors) RAGAZZO, C. E. J. e SILVEIRA, P. B., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2014, p. 84).

[...]

A partir de uma interpretação sistemática da Lei 12.843/2013 [*sic*], é possível compreender que **o novel diploma instituiu verdadeiro regime duplo de responsabilização das pessoas jurídicas**. Dentro desse regime duplo, a prática dos chamados atos lesivos à Administração Pública definidos no art. 5º da lei pode tanto ensejar (i) a **responsabilidade administrativa**, que é regulamentada nos Capítulos III e IV do diploma, e (ii) a **responsabilidade judicial**, que é regulamentada no Capítulo VI da lei.

[...]

**No campo da responsabilidade administrativa, há 2 (duas) sanções** que podem ser aplicadas pela autoridade máxima da entidade em face da qual foi praticado o ato lesivo, ou, em caso de órgão da administração direta, do seu Ministro de Estado. São elas: (i) a **sanção de multa** e (ii) **publicação extraordinária da decisão administrativa sancionadora** (art. 6º, incisos I e II).

[...]

[...] Como visto, **no regime de responsabilidade administrativa, cabe à CGU (no plano federal) ou à autoridade máxima de cada órgão ou entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário mover o chamado Processo Administrativo de Responsabilização – PAR e, se comprovada a infração, impor as sanções pecuniárias previstas no art. 6º, que têm verdadeira natureza punitiva ou sancionadora.**

44. Como se vê, na mesma linha do STJ, o STF entende que a sanção pecuniária prevista na Lei Anticorrupção tem natureza punitiva e sancionadora.

45. Segundo De Plácido e Silva<sup>2</sup>, a sanção pode consistir em “*uma simples penalidade imposta ao indivíduo que transgride a lei*”. No caso em análise, o fundamento da sanção pecuniária - multa - consiste na da prática de atos lesivos à administração pública, nacional que atentaram contra o patrimônio público nacional, contra princípios da administração pública .

46. Note-se ainda que a multa não se define pela destinação dos recursos, mas pela transgressão à lei. Nesse sentido, o fato de os recursos da multa serem destinados às entidades lesadas não lhe retira o caráter de multa, trata-se de cumprimento ao comando legal previsto no art. 24 da Lei nº 12.846/13.

47. Resta verificar se tal multa é dedutível para fins de IRPJ e CSLL. O que tratamos

---

<sup>2</sup> SILVA, De Plácido. *Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1244.

no tópico a seguir.

### **Necessidade, normalidade e usualidade da despesa**

48. Aduz a recorrente que “*o lançamento não trata da dedutibilidade dos ilícitos, mas da despesa com sua reparação, a qual, mais do que necessária, é indispensável para assegurar a continuidade*” das suas atividades.

49. Com vistas a demonstrar que o acordo era medida necessária para a empresa a recorrente assenta que “*Caso não houvesse sido celebrado Acordo, **a multa aplicada e sobre o faturamento bruto da empresa corresponderia a 9%**, conforme se verifica na fl. 9 do Despacho Complementar. Ou seja, a Recorrente teria que pagar, a estratosférica quantia de **R\$16.492.022.100,00**, sem qualquer possibilidade de parcelamento, ou redução em função de sua capacidade econômica.*

50. Note-se inicialmente que, ao contrário do defendido, a própria recorrente reconhece que o valor pago refere-se a multa. Quanto à redução do valor de R\$16,4 bilhões para R\$10,3 bilhões é decorrência do art. 16, §2º da Lei nº 12.846/2013, cujo dispositivo assenta que a “*celebração do acordo de leniência [...] **reduzirá em até 2/3 (dois terços) o valor da multa aplicável***”.

51. Salienta a recorrente que a “*celebração do Acordo revelou-se indispensável para evitar as severas penalidades [...] que implicariam no colapso do Grupo J&F, de modo que suas atividades seriam encerradas. Logo, as despesas incorridas no Acordo de Leniência enquadraram-se no critério de necessidade para assegurar a manutenção da sua atividade e a futura geração de receitas [...] nos exatos termos do artigo 47 da Lei 4.506/64*”.

52. Na sequência, cita uma séria de implicações caso não houvesse celebrado o acordo, quais sejam:

- i) *reparar civilmente e indenizar todas as partes lesadas;*
- ii) *miríade de ações e procedimentos administrativos e judiciais para apuração e liquidação desses valores, onerando não apenas as entidades interessadas, mas a própria empresa;*
- iii) *penalidade de publicação extraordinária da decisão condenatória.*
- iv) *dificuldade, senão impossibilidade de obtenção de financiamento perante terceiros, inclusive para suportar a dívida, assim como implicaria no vencimento imediato de diversas de suas obrigações;*
- v) *responsabilização criminal na esfera judicial, cuja penalidade poderia resultar na proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, em até 5 anos;*
- vi) *estaria sujeita a uma multiplicidade de cobranças independentes por cada um dos entes destacados no Acordo (União Federal, BNDES, FUNCEF, PETROS, CEF, FGTS), sem qualquer consideração a respeito da capacidade da econômica da Recorrente;*

vii) *na esfera judicial, a Recorrente estaria sujeita às penalidades de perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração e suspensão ou interdição parcial de suas atividades, em longos e desgastantes processos;*

viii) *a sociedade poderia ser declarada inidônea para licitar ou contratar com a Administração Pública,*

ix) *sofreria dano maior ao que ocorreu em relação à sua imagem perante investidores, empregados e clientes.*

53. Por fim, com base em pareceres dos Professores Luís Eduardo Schoueri e Eurico De Santi, juntados aos autos, sustenta que “*o direito à dedutibilidade do ressarcimento estipulado no Acordo é incontestável, diante da sua necessidade, normalidade e usualidade para a sobrevivência e manutenção das atividades da Recorrente*”.

54. Pois bem. Acerca da dedutibilidade de despesas, o art. 47 da Lei 4.506, de 1964, matriz legal do art. 299 do RIR/99, ao tratar do “*lucro operacional*” estabelece que são despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais.

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.

55. Verifica-se, pois, que a despesa operacional, portanto dedutível, deve ser necessária, usual ou normal.

56. Necessária é a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações **exigidas pela atividade da pessoa jurídica**. Nesse contexto, a transação ou a operação que gerou a despesa deve ser confrontada com a respectiva atividade para aferir sua necessidade. É dizer, deve estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial, ao ciclo produtivo da pessoa jurídica. Haja vista a infinidade de atividades passíveis de serem exercidas pelas pessoas jurídicas, optou o legislador por estabelecer conceitos abertos os quais devem ser analisados no caso concreto e no contexto da atividade desenvolvida.

57. Segundo Bulhões Pedreira<sup>3</sup>, a lei “*não estabelece, pois, critérios gerais em função da atividade da empresa, mas, por assim dizer, atomiza essa atividade nas transações ou operações por ela exigidas*”. Nesse sentido, continua Bulhões, “*as despesas são ditas necessárias em função de cada uma dessas transações exigidas pela atividade da empresa*”.

58. A despesa também deve ser usual ou normal nos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica no curso dos

---

<sup>3</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda., 1971, item 6.34 (13), p. 6-20.

negócios.

59. O Parecer Normativo CST n.º 32, de 1981, detalha os conceitos de despesas necessárias e usuais:

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto n.º 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: [...]

4. Segundo o conceito legal transcrito, **o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.**

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, **se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.** O requisito de usualidade deve ser interpretado na **acepção de habitual na espécie de negócio.**

60. É com base no requisito legal da necessidade que determinadas despesas têm sua dedutibilidade recusada por serem consideradas estranhas às atividades ou por configurarem atos de liberalidade<sup>4</sup>, porquanto, à luz da lei fiscal, a transação ou operação que deu causa à despesa não é exigida para a atividade da pessoa jurídica. Observe-se que tal despesa poderá ser paga ou incorrida; afinal, isso faz parte dos atos de gestão da pessoa jurídica. Porém, se não for comprovada a **exigência** da transação ou operação para a atividade empresarial, não há falar-se em despesa necessária, com efeito, não há falar-se em dedução.

61. Bulhões Pedreira observa ainda que *“o critério de normalidade não se baseia na experiência da própria empresa, mas do tipo de atividades que ela exerce”*. É dizer, a despesa é dedutível para determinada pessoa jurídica *“ainda que ocorra excepcional ou esporadicamente no curso de seus negócios, mas desde que possa ser tida como usual ou normal no tipo de atividade que explora”*<sup>5</sup>.

62. Nesse contexto, oportuno analisar os atos normativos - Parecer Normativo CST n.º 66/76 e Consulta Cosit n.º 281/19, citados pela recorrente em sua defesa. Vejamos.

63. Em relação ao Parecer Normativo CST n.º 66/76, que reconheceu a dedutibilidade de despesas com pagamento de cláusulas penais (multa convencional e arras perdidas) em contratos de compra e venda mercantil, transcreve-se o seguinte trecho:

1. Indaga-se se as arras perdidas e a pena convencional decorrente de **contrato de compra e venda mercantil**, que é objeto de ulterior rescisão, podem ser deduzidas pela pessoa jurídica para efeito de apuração do lucro sujeito à tributação do imposto de renda.

[...]

6. Em face do exposto, reduzidos ambos os dispêndios sob análise a desembolsos derivados de **cláusulas contratuais penais**, é de concluir-se pela admissibilidade de sua

<sup>4</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Op. cit., item 6.34 (13), p. 6-20.

<sup>5</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Op. cit., item 6, 34(13), p. 6-21.

subtração ao lucro operacional da pessoa jurídica, excluídos, por conseguinte, na apuração do montante sujeito à tributação **sempre que estiverem vinculados a legítimas transações comerciais, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora**, na forma do art. 162 do RIR/75.

64. No tocante, à Solução de Consulta Cosit n.º 281/19, que considerou despesa dedutível a multa contratual decorrente do atraso na entrega de carga de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas, extrai-se os seguintes trechos:

11. Nesse caminhar, é forçoso reconhecer que **a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial**. É natural supor que o cliente tome cautelas, com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de **descumprimento** haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – **derivada muitas vezes de variáveis exógenas** – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

[...]

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como **despesa operacional**, para fins de determinação do lucro real, **na medida em que necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora**. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017.

65. Como se vê, as respectivas despesas foram consideradas dedutíveis, portanto, operacionais, em razão de serem necessárias às atividades das empresas e à manutenção das respectivas fontes produtoras, o que, a meu ver não se aplica, ao caso em análise.

66. A recorrente - uma holding com 363 controladas em vários países (e-fls. 963 e seg.), com faturamento global livre de impostos em 2016 de R\$183,24 bilhões (e-fls.6454), que praticou e confessou vários atos lesivos contra a administração pública nacional (Anexos - e-fls. 1020-1095), que celebrou acordo de leniência com vários objetivos, dentre eles, livrar-se de penalidades mais severas, inclusive na esfera penal - ao invocar em seu favor o PN 66/76 e a SC 281/19 pretende fazer crer que o fundamento da multa prevista no acordo de leniência é semelhante à pena convencional decorrente de contrato de compra e venda mercantil, bem como à multa pelo atraso na entrega de cargas de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas.

67. Acolher a argumentação da recorrente seria desvirtuar o conceito de necessidade, usualidade e normalidade da despesa. Seria admitir que os atos lesivos praticados pela recorrente - pano de fundo do acordo de leniência - são necessários, usuais e normais para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica, ou seja, necessários para a manutenção da respectiva fonte produtora, o que não é o caso. Os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade, conforme defendido pela recorrente, não encontram amparo na legislação tributária, conforme exposto acima.

68. Caminhar na trilha proposta pela recorrente, seria admitir a falência da legislação tributária no tocante à dedutibilidade de despesas. Seria incentivar, principalmente as grandes empresas, a praticarem todos os atos lesivos à administração pública previstos na Lei Anticorrupção em benefício próprio; após, ao perceberem o ambiente de risco, celebram um acordo, prometem pagar uma multa, escapam de penalidades mais severas, inclusive penais, e deduzem tal valor na apuração do IRPJ e da CSLL. O ordenamento jurídico não compactua com tal linha de raciocínio.

69. Klaus Tipke, ao tratar da moral tributária, observa que, embora em uma sociedade pluralística existam diversas concepções sobre Justiça Tributária, não é possível agradar a todos. Nessa linha de pensamento, ninguém deseja ser tratado com desigualdade em prejuízo próprio. *“Mas, em geral, os privilegiados aceitam prazerosamente seus privilégios. Parece-lhes que a posse de um privilégio é um direito<sup>6</sup>”*.

70. *Mutatis mutandis*, seria o caso da dedução da multa decorrente do acordo de leniência. Tem-se, inicialmente, uma concepção de que os atos lesivos previstos na Lei Anticorrupção devem ser combatidos pelo ordenamento jurídico. Até esse ponto não nos parece haver grandes divergências. Todavia, celebrado o acordo surge a divergência e os defensores da corrente contrária, a qual respeitamos, entendem que é possível deduzir tal multa da base de cálculo do IRPJ/CSLL, sob o fundamento de que são necessárias, normais e usuais para a sobrevivência e manutenção das atividades da pessoa jurídica. Nessa hipótese, parafraseando Klaus Tipke, parece-lhes que a dedução do pagamento dessa despesa é um direito. Ocorre que tanto a ética, a moral tributária e, principalmente - o que nos interessa no caso em análise - o ordenamento jurídico pátrio não consideram tal dedução um direito, porquanto, não é necessárias, usual e normal, motivo pela qual deve ser mantida a glosa dessa despesa base de cálculo do IRPJ/CSLL.

71. Por fim, destaco os acórdãos nº 1302-003.215, de 20/11/2018, Relator Flávio Machado Vilhena, e nº 1401-003-155, de 20/02/2019, Relator Cláudio de Andrade Camerano, que por unanimidade de votos em relação à matéria, entenderam que os danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, não podem impactar a apuração do IRPJ/CSLL.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos

---

<sup>6</sup> TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 116



confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

72. Como se vê, a jurisprudência deste Carf caminha em sentido contrário à pretensão da recorrente.

### **Similaridade com a reparação de danos convencionados em TAC. Dedutibilidade das multas punitivas**

73. Em defesa da dedução da despesa a recorrente alega similaridade do acordo de leniência com a reparação de danos convencionais em Termo de Ajustamento de conduta (TAC); defende que *“em realidade a situação vivenciada por quem descumpre as regras ambientais (e, por isso, firma TAC) é idêntica à da empresa que descumpre outras regras de conduta (e, por isso, firma Acordo de Leniência)”*.

74. Observa que na hipótese de as despesas possuírem *“natureza de multa administrativa e, por consequência, punitiva, o que se admite por argumentação, resta comprovada a possibilidade de sua dedutibilidade, diante da expressa previsão no artigo 41 da Lei nº 8.981/95”*.

75. Afasto tais alegações com base nos fundamentos expostos no tópico anterior.

### **Impossibilidade de aplicação de sanções por meio de tributos**

76. Observa a recorrente que *“a tributação não visa aferir o grau de ilicitude e a gravidade de eventual conduta ilícita, mas somente a capacidade contributiva porventura manifestada pelo contribuinte. Na verdade, se o intuito almejado pela leniência é viabilizar integridade, consistência e coerência do agir estatal, é contraditório “punir” o colaborador por intermédio de normas tributárias”*.

77. Aduz que *“ao exigir o IRPJ/CSLL sobre situação em que não houve acréscimo patrimonial, a Autoridade Julgadora pretende utilizar o tributo para penalizar o contribuinte pela prática de ilícito, o que não é permitido pela legislação por extrapolar a própria finalidade da tributação”*.

78. Observa, por fim, que o *“desfalque de patrimônio resta ainda mais evidente se for considerado que a lucratividade advinda dos Fatos Narrados foi tributada na época própria junto com o lucro da atividade empresarial e que as despesas com os pagamentos dos Fatos Narrados praticados foram autuados pela DEMAC/BH com base nos dados fornecidos pelo Grupo da Recorrente”*.

79. Equivoca-se a recorrente ao afirmar que autoridade fiscal utilizou o tributo como

caráter punitivo. A meu ver, é a recorrente que se sente “punida” por ter que pagar tributo em decorrência dos atos praticados. Explico.

80. Como dito neste voto, a autuação refere-se a despesa cuja manutenção da glosa foi fundamentada no tópico anterior. O fato de a pessoa jurídica ter uma despesa glosada em razão de não preencher os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade não significa que o Fisco utilizou o tributo com efeito de sanção, trata-se de conclusão deveras equivocada; tampouco que não houve acréscimo patrimonial. Não houvesse acréscimo patrimonial no período, como alega a recorrente, da glosa de despesa não resultaria base de cálculo a ser tributada, o que não foi o caso.

81. Quanto ao argumento de que o valor pago decorrente do acordo de leniência (multa) ter sido eventualmente tributado por quem recebeu tal recurso, também deve ser afastado, pois tal tributação, se for o caso, não tem o condão de atribuir os requisitos de legitimidade da despesa - necessidade, usualidade e normalidade - glosada.

82. Na verdade o que pretende a recorrente, é rediscutir, sob novas vestes, sua irresignação contra a glosa de despesas, item já abordado anteriormente.

**Pedidos subsidiários: i) apuração da parcela compensatória de acordo com o teor do acordo de leniência. Apuração da parcela compensatória**

83. Segundo a recorrente *“deve ser concluído que o valor relativo às multas administrativas contempladas pelo acordo seriam de, no máximo 80% do valor devido à União. Todo o restante seria relativo à indenização das partes lesadas ou multa contratual, cuja dedutibilidade seria inquestionável.”*

84. Em seguida, pleiteia que determinadas parcelas da multa, conforme elencado no multa sejam consideradas indenizatórias, portanto dedutíveis.

85. Conforme elencado acima, a integralidade dos valores pagos pela recorrente decorrente do acordo de leniência qualificam-se como multa, posicionamento corroborado pelo posicionamento do STJ e STF, e não como indenização. Portanto, em razão de não preencherem os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade devem ter a glosa mantida.

**CSLL: regra específica**

86. Alega a recorrente que *“não há qualquer obrigatoriedade de as despesas serem reputadas como necessárias, usuais ou normais para as atividades dos contribuintes, deduz-se que elas são dedutíveis para fins de apuração da CSLL independentemente de preencherem tais critérios”*. Com efeito, requer a *“a dedução das despesas incorridas com o Acordo de Leniência para fins de apuração da CSLL”*.

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

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

88. Tem-se ainda no âmbito da CSLL, as seguintes leis:

**Lei nº 8981, de 1995**

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo** e as alíquotas **previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

**Lei nº 9.430, de 1996**

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

89. Observe-se ainda que o indigitado art. 28 da Lei nº 9.430/1996, com função semelhante à do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, apontou de modo um pouco mais preciso as disposições dessa lei inerentes ao IRPJ aplicáveis também à CSLL, reportando-se às normas de apuração e pagamento de forma expressa (arts. 1º a 3º, 5º a 8º, 26 e 55), bem como normas específicas que afetam a base de cálculo do tributo (arts. 9º a 14, 17 a 24-B e 71).

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

91. Verifica-se, pois, que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração do resultado do exercício.

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

93. O art. 47, fundamento do art. 299 do RIR/1999, conforme visto acima, trata dos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para dedutibilidade da despesa.

94. Segundo a exposição de motivo<sup>7</sup> da Lei nº 9.249/1995 que alterou a legislação do IRPJ e da CSLL, o objetivo do art. 13 era tornar mais precisa a regra geral de indedutibilidade

em vigor, em razão de os critérios então existentes - necessidade, usualidade, normalidade (art. 47 da Lei nº 4.506/64) - serem excessivamente subjetivos e permitirem interpretações conflitantes e abusivas tendentes a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja-se:

9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com "*fringe benefits*", que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, **tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro** (art. 13).

95. Como se vê, o referido art. 13 da Lei nº 9.249/1995 evidencia o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal.

96. Ante o exposto, em não havendo disposição específica para dedução da base de cálculo da CSLL, tais quais as previstas no art. 13 da Lei nº 9.249/1995, deve-se aplicar à CSLL os requisitos gerais da necessidade, usualidade e normalidade, previstos para o IRPJ.

97. Portanto, não assiste razão à recorrente.

### **Impossibilidade de concomitância de multas de ofício e isolada**

98. Por fim, a recorrente defende, com base na Súmula Carf nº 105, “*a impossibilidade de concomitância de multas de ofício e isolada, já que, na ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL, estimativas mensais e com base no Lucro Real ao final do exercício, deve-se aplicar tão somente a multa de ofício, afastando-se, portanto, a multa isolada decorrente do não recolhimento de estimativas*”.

99. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto

<sup>7</sup> Exposição de motivos: Lei 9.249/1995. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em 28/02/2023.

nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

100. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

101. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**:

I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **cento e cinquenta por cento**, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

IV - **isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo**

**negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;** (Grifo nosso)

102. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

103. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

**Súmula CARF nº 105:** A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

104. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - **de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - **de 50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifo nosso)

105. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf n.º 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

106. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964).

107. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

108. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

109. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

110. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

**Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro**

**crime.** Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente<sup>8</sup>.

111. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

112. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf n.º 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf n.º 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

<sup>8</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.



Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

**MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.**

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

113. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa no ano-calendário 2017; portanto, é devida a multa isolada.

### **Conclusão**

114. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)  
Efigênio de Freitas Júnior

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Redator Designado

Embora estejamos diante de um voto impecável em sua forma e conteúdo, peço vênia ao I. Conselheiro Relator para divergir de sua conclusão, entendendo que os pagamentos efetuados

pela recorrente no contexto do acordo de leniência devem ser considerados dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

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

#### *Da multa decorrente do acordo de leniência*

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

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

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

Discussão antiga e um dos temas que mais me incomoda, no que toca à entrega da solução mais justa ao caso concreto, é a situação em que há a incidência de tributos, cuja base de cálculo é a renda, em circunstâncias nas quais não há riqueza gerada. Ou seja, entendo inaceitável a tributação de uma despesa realizada em situação de interesse legítimo da empresa (e não no interesse de terceiros), quando a unidade econômica está agindo dentro dos parâmetros legais e visando a continuidade de suas atividades de forma sustentável.

Poder-se-ia sustentar a tese de que a despesa em questão não se enquadra nos requisitos legais para dedutibilidade. No entanto, é nesse ponto que a exegese da norma tributária em tela deve ser aprofundada.

Para a incidência do IRPJ e CSLL, é imprescindível a existência de "aquisição de disponibilidade". Todas as situações previstas em lei, que afastam a possibilidade de se deduzir qualquer gasto, gira em torno de se utilizar um gasto como despesa que não seja imputável à atividade econômica da unidade produtora. O que busca o legislador é evitar manobras para que não se diminua — com gastos não necessários, que seriam "evitáveis" — a base de cálculo dos tributos sobre a renda, que é o lucro do período.

A interpretação da legislação tributária deve ser feita de forma sistemática e teleológica, considerando o objetivo específico da norma. A materialidade da incidência dos tributos sobre a renda e o princípio da renda líquida devem prevalecer sobre uma interpretação literal e restritiva da lei, especialmente em contextos que envolvem despesas inevitáveis, como as do presente

caso, que decorrem de um gasto legítimo, com amparo legal, compulsório e inafastável, no interesse da fonte produtora.

O I. Relator argumentou que as despesas decorrentes do acordo de leniência não atendem aos critérios de necessidade, normalidade e usualidade. No entanto, com a devida venia, entendo que uma análise mais aprofundada revela a natureza indeterminada desses conceitos, exigindo uma interpretação mais cuidadosa, complementada, se necessário, com outros critérios, o que se busca explicar adiante.

Em síntese, o art. 299 do RIR/18 estabelece que despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora. A lei não se limita a um escopo estrito, mas deixa margem à interpretação, especialmente quando se trata de despesas que, apesar de não serem tradicionalmente consideradas operacionais, são inevitáveis para a empresa em determinada situação.

Ao interpretarmos a legislação, devemos utilizar a lógica: ao afirmar que A é B, não se pode concluir automaticamente que não A não é B. Da mesma forma, afirmar que as despesas operacionais são dedutíveis não implica que todas as demais despesas sejam automaticamente excluídas do escopo de dedutibilidade. A legislação permite — e por óbvio deveria permitir em face da materialidade da incidência dos tributos sobre a riqueza — uma interpretação extensiva que considera a inafastabilidade do gasto e a ausência de ganho, especialmente quando a empresa não tem outra escolha senão incorrer na despesa.

A interpretação literal e restritiva deste artigo poderia, à primeira vista, limitar as despesas dedutíveis apenas àquelas que se enquadram estritamente como usuais ou normais. Contudo, a própria redação legal permite uma exegese mais ampla ao definir que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art. 299, § 1º), sem excluir, por conseguinte, outras despesas essenciais, ainda que atípicas ou extraordinárias.

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

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

Portanto, é legítima a interpretação de que despesas extraordinárias, tais como as multas de acordos de leniência, essenciais à continuidade da atividade empresarial, devem ser reconhecidas como dedutíveis. O acordo de leniência é um ato lícito, previsto na Lei nº 12.846/2013, cujo objetivo é justamente incentivar a celebração desses acordos para amenizar as

sanções aplicáveis às empresas e promover um ambiente empresarial mais estável e regular. A dedutibilidade dessas multas, sendo parte de um compromisso legal, alinha-se com a intenção do legislador de proporcionar mecanismos que favoreçam a regularização e continuidade das atividades empresariais.

#### *Da inafastabilidade (inevitabilidade) da despesa*

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

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

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

#### *Da Legislação Tributária*

Como estabelece a legislação vigente, em especial o **art. 13 da Lei nº 9.249/95**, o legislador delineou diversas vedações para a dedução de despesas na apuração dos tributos sobre o lucro líquido, incluindo provisões não autorizadas, contraprestações de arrendamento mercantil não relacionadas com a produção ou comercialização de bens e serviços, e despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores. Tais restrições visam evitar deduções que não tenham relação direta e necessária com a atividade empresarial ou que representem planejamento tributário abusivo. No entanto, ao analisar cuidadosamente as disposições desta norma, verifica-se que não há vedação expressa à dedução de multas ou de quaisquer gastos que sejam inevitáveis e inafastáveis, como no presente caso. A enumeração exemplificativa constante no dispositivo legal sugere que o legislador, reconhecendo a impossibilidade de prever todas as situações fáticas da complexa realidade empresarial, não teve a intenção de apresentar um rol taxativo, tampouco de excluir peremptoriamente tais despesas do rol de deduções admitidas, especialmente quando previstas em lei e decorrentes de atos lícitos, sendo essenciais para a continuidade das atividades empresariais e para a mitigação de sanções mais severas que poderiam comprometer a operação da empresa.

Observe-se também o **art. 47 da Lei nº 4.506/64** que define como operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, complementando que são necessárias aquelas despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. A interpretação sistemática e teleológica desse dispositivo revela que o foco é a indispensabilidade da despesa para a continuidade e regularidade das operações empresariais, abrangendo despesas que, embora extraordinárias, são cruciais para a manutenção da atividade econômica da empresa.

Ainda, o **§ 6º do art. 47 da Lei nº 4.506/64** permite a dedução de perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, decorrentes de condições excepcionais de obsolescência ou casos fortuitos ou de força maior, desde que não cobertas por seguros. Esta disposição reforça o entendimento de que despesas excepcionais, quando necessárias à atividade da empresa, são dedutíveis.

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

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

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

A interpretação conjunta desses dispositivos demonstra que a intenção do legislador não foi criar uma vedação geral à dedutibilidade de multas, mas sim esclarecer que as multas por descumprimento de obrigações principais não são dedutíveis, enquanto as demais, incluindo as multas por infrações não tributárias, continuam sendo.

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

*Da necessária abordagem da atividade empresarial na interpretação da legislação tributária*

A “empresa”, entendida como a pessoa jurídica que explora atividade econômica empresarial, tem como objetivo precípuo, sob a ótica do investidor, a geração de lucros. Nesse contexto, quando a empresa incorre em um gasto efetivo, sem que haja interesse de terceiros

envolvidos, torna-se evidente a necessidade de reconhecer tal despesa como inerente à unidade econômica. Afinal, a empresa existe para gerar lucros e, portanto, seria ilógico supor que ela assumiria um ônus financeiro contrário aos seus interesses e à sua finalidade essencial.

Conquanto o objeto deste julgamento seja a dedutibilidade de despesas específicas, não podemos nos furtar, ao considerar os critérios de dedutibilidade, de realizar uma reflexão mais ampla sobre o papel da atividade empresarial no desenvolvimento econômico e social do país, bem como sobre a atuação e interpretação da Administração Tributária nesse contexto.

A empresa, enquanto célula fundamental da economia, não se limita a gerar lucros, mas também para promover o desenvolvimento, gerando empregos, renda, tributos e inovação. É a força motriz que impulsiona o crescimento econômico e a melhoria do padrão de vida da população. Nesse sentido, a interpretação da tributação da renda deve ser orientada por uma visão sistêmica e teleológica, que reconheça a importância da empresa para a geração de riqueza e a arrecadação dos tributos.

Não é demais realçar: a atividade empresarial é, sem dúvida, o elemento propulsor do desenvolvimento econômico e social de uma nação. Neste contexto, e não apenas sob a ótica do investidor, o papel da empresa transcende a mera geração de lucros para seus acionistas. Ela cria empregos, inova, agrega valor a produtos e serviços e gera tributos que sustentam os investimentos públicos nas áreas de educação, saúde e infraestrutura. O desenvolvimento de um país está intrinsecamente ligado à vitalidade de seu setor produtivo, cuja sobrevivência depende da adequação das políticas tributárias aos princípios fundamentais de justiça e equidade.

Os valores consagrados no art. 3º da Constituição Federal, como o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização, somente podem ser alcançados com uma economia próspera e uma sociedade bem-sucedida. A empresa é um elemento-chave para alcançar esses objetivos fundamentais. Ela canaliza os esforços da iniciativa privada para o bem coletivo, gerando empregos e produzindo bens e serviços que melhoram a qualidade de vida das pessoas.

Portanto, ao tributar como renda o que não é renda, gera-se uma ameaça não apenas as empresas individuais, mas a todo o ecossistema econômico. A visão míope da arrecadação imediata não leva em consideração o papel central da empresa no desenvolvimento nacional. Interpretações como esta sufoca o crescimento econômico, afasta investidores e inibi a inovação, limitando a capacidade do país de alcançar seus objetivos constitucionais.

Diante desse panorama, a interpretação da legislação tributária, especialmente no que tange à tributação da renda e à dedutibilidade de despesas, deve ser realizada sob uma perspectiva holística e teleológica. A análise isolada de dispositivos legais, sem considerar o contexto econômico e social em que se inserem, levam inadvertidamente a decisões que prejudicam o desenvolvimento do país e a realização dos objetivos constitucionais. O sistema jurídico é uno, deve ser aplicado de forma integrada. Este Colegiado, ao proferir suas decisões, deve ponderar cuidadosamente o impacto que elas terão sobre o setor produtivo e a sociedade como um todo, buscando sempre harmonizar os interesses da Administração Tributária com a promoção do desenvolvimento econômico e social. Não é demais destacar que os precedentes deste Colegiado, guias para os aplicadores do direito, devem refletir essa visão sistêmica e finalística, contribuindo para a construção de um sistema tributário justo, equitativo e promotor do desenvolvimento nacional.

### *Breve comparação: não-cumulatividade x dedutibilidade*

Gostaria ainda de registrar uma interessante analogia com o princípio da não-cumulatividade dos tributos indiretos. Assim como a dedutibilidade das despesas, ao dispor sobre a não-cumulatividade (compensação dos tributos), a legislação contém lacunas permitindo interpretações que impliquem na glosa de créditos (de insumos, de certos produtos não relacionados com a atividade da empresa, etc.). No entanto, isso apenas onera toda a sociedade e encarece os produtos, pois a empresa, cujo objetivo primordial é o lucro, ou repassa o ônus aos consumidores ou compromete a sua operação, pois jamais irá atuar com prejuízo. Ou seja, não aceitar a dedutibilidade de certos gastos inafastáveis e inevitáveis é imputar um vetor contra o desenvolvimento das atividades da empresa e a respectiva manutenção da fonte produtora.

A glosa de créditos gera uma oneração excessiva, prejudicando a atividade econômica como um todo, onerando diretamente os consumidores brasileiros com produtos mais caros e menos sofisticados, tendo em vista o ônus tributário incidente em uma cadeia complexa de produção e distribuição. Isso ocorre porque os agentes econômicos atuam como meros "coletores" de tributos, repassando inevitavelmente o ônus financeiro ao consumidor final.

No caso da não-cumulatividade, a recente reforma tributária sobre o consumo (EC 132/23) veio corrigir esta falha, concretizando a aplicação da não-cumulatividade plena, permitindo o creditamento do valor incidente sobre todas as operações nas quais a empresa seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço.

Este raciocínio da não-cumulatividade plena, positivado pela EC 132/23, deve ser espelhado aos casos de dedutibilidade de despesa. Ou seja, todos os gastos que são inafastáveis e inevitáveis, realizados no legítimo interesse da fonte produtora (e não no interesse de terceiros), oneram a operação e devem ser inevitavelmente deduzidos para fins de apuração da "renda líquida", que é o efetivo acréscimo patrimonial da unidade geradora de renda, configurando a correta base de cálculo dos tributos sobre a renda.

Este Conselheiro entende que, assim como ocorreu com a não-cumulatividade plena, o ideal seria o legislador positivar a "dedutibilidade plena", que é o gasto legítimo, inafastável e inevitável, no interesse da unidade produtora (e não de terceiros), de modo que não se repasse o ônus à sociedade, pois, além de prestigiar a segurança jurídica, incentiva sobremaneira o investimento produtivo no país.

### *Considerações finais*

A legislação tributária deve ser interpretada de modo a reconhecer a importância da empresa como alicerce do desenvolvimento nacional. É essencial que a Administração Tributária adote uma abordagem equilibrada e holística, que considere não apenas a arrecadação imediata, mas também os impactos de longo prazo da tributação sobre a atividade econômica.

Nesse contexto, é fundamental que a interpretação das normas tributárias seja pautada por uma visão holística e abrangente, que leve em consideração não apenas a arrecadação imediata, mas também a aplicação integrada e coerente do sistema jurídico e os impactos de longo prazo da tributação sobre a atividade econômica. Afinal, uma tributação excessiva ou que desconsidere as particularidades da atividade empresarial pode gerar efeitos indesejados, como a

descapitalização das empresas, a redução dos investimentos e a retração da economia, implicando, conseqüentemente, na diminuição da arrecadação aos cofres públicos.

A glosa de despesas necessárias, como no caso em análise, configura a tributação do que não é renda, atacando frontalmente a matriz de incidência dos tributos, além de onerar indevidamente a empresa, com o conseqüente desestímulo ao investimento produtivo no país.

Tributar o que não é renda contraria os interesses do próprio Estado, pois onera a atividade empresarial, desestimula o investimento, reduz a geração de riqueza e, conseqüentemente, diminui a arrecadação tributária.

A visão de que a arrecadação a qualquer custo é benéfica é equivocada e ultrapassada. A interpretação da legislação deve considerar o papel da empresa na economia e promover um ambiente que favoreça o crescimento econômico sustentável. Ao incentivar a atividade empresarial, o Estado promove um ambiente propício ao desenvolvimento econômico, o que, por conseqüência lógica, aumenta o PIB e a arrecadação tributária.

O foco da Administração Tributária moderna deve estar na facilitação do cumprimento das obrigações tributárias e no fomento da atividade econômica, pois somente com uma economia pujante é possível garantir uma arrecadação sustentável e o desenvolvimento nacional. Assim, uma abordagem equilibrada e inteligente da interpretação legislativa se alinha aos interesses do Estado e da sociedade, promovendo um ciclo virtuoso de crescimento econômico e arrecadação fiscal.

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

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

### *Conclusão*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de despesa referente à multa no contexto do acordo de leniência e, por decorrência, pelo cancelamento da multa isolada constituída.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Redator Designado.