

# DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS ASSUMIDAS EM SEDE DE TTAC FIRMADO NO CONTEXTO DE REPARAÇÃO AMBIENTAL

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Advogado e Consultor.

Rafael Caldeira Almeida

Graduado e pós-graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC). Advogado.

## Introdução

Seguindo a tradição dos prestigiados Cadernos de Pesquisas Tributárias da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), coordenados com a maestria usual dos Profs. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto, esta obra se propõe a estudar o tema da tributação de atividades ilícitas por meio do enfrentamento de questões suscitadas.

Em particular, os signatários deste artigo escolheram enfrentar, dentre os questionamentos propostos pelos estimados Professores, os seguintes:

- 1) *Como o princípio pecunia non olet fundamenta a tributação de rendimentos ilícitos pelo imposto de renda no Brasil e de que forma o art. 118 do CTN reforça essa incidência?*
- 2) *Quais são os principais precedentes do STF e do STJ sobre a tributação de receitas ilícitas?*
- 3) *Se o princípio pecunia non olet impõe a tributação de rendas ilícitas, como interpretar a dedutibilidade das despesas correlatas, à luz do art. 47 da Lei 4.506/1964? Podemos aplicar o pecunia non olet exclusivamente às receitas, e não à dedução das despesas?*
- 4) *A neutralidade fiscal deve se aplicar igualmente a receitas e despesas ilícitas? Ou seria possível tributar as receitas sem permitir a dedução das despesas, de acordo com a interpretação da “moralidade administrativa” (art. 37 da CF/1988)?*

Foi opção dos autores do presente estudo responder a tais questionamentos de maneira logicamente encadeada, para isso se valendo do formato de um texto corrido, e não do formato de Q&A (perguntas e respostas).

Ademais, escolheu-se adotar um recorte ulterior àqueles propostos: após enfrentados os questionamentos listados anteriormente, o trabalho culminará na temática da possibilidade de dedução de despesas assumidas em sede de termos de ajustamento de conduta firmados no contexto de reparação a danos ambientais, enfrentando a jurisprudência pátria sobre o tema.

Por último, salienta-se que o recorte aqui adotado se volta exclusivamente para o imposto sobre a renda, propondo-se a investigar os limites de dedutibilidade para determinação de sua base de cálculo. Portanto, não tem igual pretensão no que diz respeito à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), uma vez que há discrepâncias no regime de cada um desses tributos no tocante às dedutibilidades.

## 1 (Ir)relevância da ilicitude para fins de tributação

### 1.1 Tributo não constitui sanção de ato ilícito

Lição básica da teoria do direito é que as normas jurídicas possuem a estrutura lógica de um juízo hipotético (“se, então”). Condiciona-se determinada consequência (apódose) à verificação de um suposto (prótase)<sup>1</sup>. Mas esse condicionamento não é aquele próprio dos fenômenos da natureza. Não se trata de relação de causalidade, por exemplo, “se, em condições normais de temperatura e pressão, a água for aquecida à temperatura de cem graus Celsius, acontecerá o fenômeno da ebulição”.

Em direito, a relação entre suposto e consequência é de normatividade; o que enlaça prótase e apódose é uma cópula deontica. O direito, diante de um suposto fático, diz não o que provavelmente ou com certeza irá acontecer, mas o que deve acontecer; prescreve, não descreve. E a norma não se esgota. Seu comando incide tantas quantas forem as vezes que se realize o fato imponível; a norma tem sempre a sua “força cogente renovada”<sup>2</sup>.

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 190.

Com isso em mente, há de ser feita distinção entre dois tipos de normas: aquelas que impõem um dever jurídico e aquelas que sancionam (negativamente) o descumprimento do mesmo. Esses dois tipos de normas são o equivalente, respectivamente, ao que KELSEN<sup>3</sup> chamou de “normas secundárias” e “normas primárias”; ou ao que COSSIO<sup>4</sup>, em sua teoria egológica do direito, chamou de “endonormas” e “perinormas”. Preferiremos esta última terminologia.

Sendo desnecessário maior aprofundamento, o importante aqui é ter-se em mente que, em última análise, o suposto ou prótase da perinorma é justamente o descumprimento da endonorma, ou melhor, do comando contido em sua apódose. De maneira mais simples: o que enseja a punição é o descumprimento de um dever jurídico; é o ilícito. Não discrepa a lição de SILVA:

O ilícito é, pois, o pressuposto fático da norma sancionadora, que também possui estrutura hipotética condicional. Neste aspecto, não há distinção metodológica entre as normas impositivas e as sancionadoras. Ambas são subdivisíveis em antecedente normativo e consequente normativo, contendo a primeira parte a descrição abstrata de um fato, e a segunda a prescrição abstrata dos efeitos jurídicos que lhe serão imputados<sup>5</sup>.

Não há, por fim, confundir o plano da norma com o plano dos fatos. Em outras palavras, não há confundir a prótase e a apódose (plano da norma), que acabamos de analisar, com, respectivamente, o fato jurígeno, “acontecido efetivamente no mundo fenomênico”<sup>6</sup>, e a relação jurídica que, também no mundo fenomênico, em virtude da norma se instaura (plano dos fatos).

Pois bem, no dizer do Código Tributário Nacional, “a obrigação (tributária) principal surge com o fato gerador” (art. 113). Já se nota que o “fato gerador” aludido pelo dispositivo reporta-se ao plano dos fatos; reporta-se a um fato jurígeno ou imponible. Certo é que, também segundo esse mesmo art. 113, “a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Vê-se que a obrigação tributária dita “principal” pode tanto ser uma obrigação de pagar tributo como uma obrigação de pagar penalidade pecuniária. A norma em virtude da qual aquela se instaura é uma endonorma, e, esta, uma

3. KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1945.

4. COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

5. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 132.

6. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 72 e ss.

perinorma. Diz-se da primeira “norma tributária impositiva”, e, da segunda, “norma tributária sancionadora”.

Diante dessas considerações, é possível afirmar que consiste em nota componente do próprio conceito de “tributo” que não se revista ele de caráter sancionatório. Como lembra ATALIBA<sup>7</sup>, o conceito de tributo é de natureza constitucional; apesar disso, é bem sabido que se ocupa o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, de elucidar tal conceito. No caso, verifica-se que o dispositivo inclui, com acerto, a menção a que não se constitui o tributo em sanção de ato ilícito.

## 1.2 Abstração da validade da atividade tributada. Não contradição

Mesmo que seja isso verdade, predomina entre nós o posicionamento pela possibilidade de tributação, a título de imposto de renda, dos acréscimos patrimoniais advindos da prática de atividades ilícitas. O fundamento para tanto residiria no que se convencionou chamar de princípio *pecunia non olet*. Amparado na ideia de que “o dinheiro não tem cheiro” (irrelevância da ilicitude para fins de tributação), referido princípio, em nosso ordenamento, poderia ser depreendido do art. 118, I, do CTN, que prevê:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:  
I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; [...]

A aparente contradição com o disposto no art. 3º do CTN – que estatui que tributo não pode consistir em sanção de ato ilícito – se resolveria na seguinte constatação: não é porque a renda provinda de atividade ilícita é tributada, que o tributo consistirá em um sancionamento à referida atividade.

Acontece apenas que, sendo verdade que se deve abstrair a validade jurídica da atividade geradora da renda (art. 118, I, CTN), auferir renda não deixa de recair na hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Claramente, o aspecto material do referido imposto não consiste na prática de ato ilícito, mas é ainda assim atendido com a percepção de renda provinda de atividade ilícita.

Parece-nos inquestionável que seja assim: a “abstração da validade” de que fala o art. 118, I, do CTN não está em conflito com o conceito de tributo, não

7. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 32 e ss.

parecendo haver vozes dissonantes na doutrina a esse respeito. Mesmo assim, não é unânime na doutrina a possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos ilicitamente; tais rendimentos seriam, em verdade, intributáveis, por uma razão que extrapola o próprio direito tributário e nos remete à análise do direito penal, tanto material quanto processual.

### 1.3 Divergências na doutrina. Principais argumentos

É célebre, na doutrina, o posicionamento de DERZI, que sustenta a tese da chamada “intributabilidade do ilícito penal”. Para DERZI, “a interpretação do art. 118 do CTN deve ser conciliada com os mais relevantes princípios jurídicos, morais e éticos, assim como resultar da integridade do sistema jurídico”<sup>8</sup>. Em definitiva, a defesa da autora é pela “intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas, pois o agente criminoso deve ser desapossado do fruto do crime e dos instrumentos que serviram para delinquir”<sup>9</sup>.

Como se vê, os demais subsídios que devem ser tidos em conta na interpretação sistemática do art. 118 do CTN remetem ao tratamento despendido, pelo direito penal, aos bens e valores produto de crime. Mais especificamente:

*Primus* – o Código Penal prevê, em seu art. 91, II, “b”, ser efeito da condenação “a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé, do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso” (e assim também, coerentemente, a Lei n. 9.613/1998, em seu art. 7º, I).

*Secundus* – o Código de Processo Penal prevê ser cabível o sequestro dos bens móveis que constituam provento de crime (art. 132 c/c art. 125), para isso bastando a existência de indícios veementes da proveniência ilícita (art. 126). Isso se já não for cabível a busca e apreensão referida pelos arts. 240 *et seq.* da norma processual penal.

*Tertius* – coerentemente, o Decreto-lei n. 9.760, de 1946, que dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências, inclui entre os

- 
8. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A intributabilidade do ilícito penal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio (org.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: IOB, 2002 v. 1, p. 82.
  9. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A intributabilidade do ilícito penal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio (org.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: IOB, 2002 v. 1, p. 81.

bens da União aqueles “perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal” (art. 1º, “k”).

Não apenas esse argumento é mobilizado pela doutrina para a defesa da intributabilidade do ilícito. É comum referir-se também ao princípio da moralidade (princípio basilar da administração pública referido pelo art. 37 da Constituição) como princípio que, a aceitar-se a tributação dos rendimentos provindos de atividade ilícita, restaria violado. A ideia é que se estaria a aceitar a participação do Estado na prática delituosa: parte do proveito criminoso seria destinada ao Estado, na forma de arrecadação tributária. No limite, como se costuma dizer, o Estado seria “sócio” do criminoso.

Em que pese referido argumento e mesmo a tese da intributabilidade do ilícito, o fato é que, na doutrina e na jurisprudência pátrias, prevalecem os argumentos que conduzem à conclusão contrária, *i.e.*, pela irrelevância da ilicitude da fonte geradora de renda. Argumento que se destaca é o da isonomia, que restaria violada caso se aceitasse a tributação dos rendimentos lícitos, mas não dos ilícitos. Haveria tratamento anti-isonômico, não amparado por critério de *discrimen* legítimo e não consecutindo finalidade constitucional legítima alguma<sup>10</sup>.

#### 1.4 A matéria nos tribunais superiores

É exatamente esse o cenário nos tribunais superiores, mesmo que não contem eles com precedentes vinculantes a respeito.

Veja-se, por exemplo, como o próprio Supremo Tribunal Federal, refutando o argumento da “moralidade”, mas acolhendo o da “isonomia”, já seguiu pela tese da irrelevância da ilicitude:

EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”.

Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação.

10. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021; ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética<sup>11</sup>.

No Tribunal da Cidadania, o cenário não discrepa:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. PECULATO. CONDENAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL DE RENDA PROVENIENTE DE ATUAÇÃO ILÍCITA. TRIBUTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DO “BIS IN IDEM”. BENS JURÍDICOS TUTELADOS NOS TIPOS PENAS DISTINTOS. PUNIBILIDADE.

São tributáveis, “ex vi” do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Não constitui “bis in idem” a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias judiciais.

Recurso conhecido e provido<sup>12</sup>.

Em definitiva: em que pesem os respeitáveis argumentos em contrário, predomina entre nós a tese de que o princípio *pecunia non olet* permite a tributação dos rendimentos auferidos com a prática de atividades ilícitas.

## 2 (In)dedutibilidade de despesas incorridas na atividade ilícita

Tomando-se essa constatação, portanto, como ponto de partida, pode-se perguntar: e quanto às despesas relacionadas a essas mesmas atividades ilícitas, seriam elas dedutíveis do lucro real, aptas portanto a reduzir a base de cálculo do imposto sobre a renda? Ora, seria incoerente afirmar que não, ao mesmo tempo que se reconhece possível a incidência do imposto sobre tais atividades, como se verá a seguir.

11. Supremo Tribunal Federal, HC 77.530/RS, Primeira Turma, Min. Rel. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, DJ 18.09.1998.

12. Superior Tribunal de Justiça, REsp 182.563/RJ, Quinta Turma, Min. Rel. José Arnaldo da Fonseca, j. 27.10.1998, DJ 23.11.1998.

## 2.1 Sobre o aspecto material do imposto de renda. Premissa

Como se sabe, a CRFB/1988 atribuiu à União Federal a competência para instituir tributo sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” – art. 153, III –, de modo que o imposto somente pode incidir sobre um acréscimo patrimonial, conforme ensina OLIVEIRA<sup>13</sup>.

Com efeito, tem-se que a renda pressupõe acréscimo de riqueza<sup>14</sup>, conforme amplamente consolidado na jurisprudência do STF ao longo dos anos (citam-se os julgamentos dos REs ns. 89.791, RE 117.887/SP, RE 208.526/RS, RE 106.3187/SC, e RP 1.260/DF), de onde decorre o entendimento de que somente haverá tributação quando houver disponibilidade da renda, sendo que custos e despesas necessários para se obter essa renda não estão disponíveis para ser oferecidos à tributação.

Exercendo a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, a União elegeu como base de cálculo do imposto de renda o lucro real, o presumido ou o arbitrado.

O lucro real, nos termos dos arts. 258 e 259 do RIR/2018, corresponde ao resultado (lucro líquido ou prejuízo) do período de apuração (antes da provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda<sup>15</sup>.

Verifica-se, portanto, que o ponto de partida para determinação do lucro real é o lucro líquido contábil. E, para sua obtenção e, finalmente, do lucro real

13. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 203.

14. Nas palavras de Francesco Tesoro (2009), o patrimônio indica o que se tem, a renda aquilo que se adquire (TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*: 2 – Parte Speciale. Ottava Edizione. Torino: Utet Giuridica. 2009. p. 19). No mesmo sentido: MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 95-96.

15. “Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 6º, *caput*). [...] Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, e art. 67, *caput*, inciso XI; Lei n. 7.450, de 1985, art. 18; e Lei n. 9.249, de 1995, art. 4º).”

(base de cálculo do IR), as despesas operacionais<sup>16</sup> deverão ser deduzidas do lucro bruto<sup>17</sup>, a teor do que determina o art. 43 da Lei 4.506/1964<sup>18</sup>.

E assim é porque é inerente à natureza do IRPJ – tributo que incide sobre a disponibilidade de riqueza nova<sup>19</sup> – a necessidade de dedução das despesas operacionais, por representarem gastos necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Nesse sentido, como lembra CARRAZZA<sup>20</sup>, sequer haveria necessidade de lei para autorizar a dedução das despesas operacionais, tendo em vista não se tratar de benesse ou isenção fiscal, mas de decorrência do próprio conceito constitucional de renda, orientado pela necessidade de manutenção da fonte produtora de riqueza.

Pode-se mesmo dizer que, em princípio, todas as despesas são dedutíveis do lucro real<sup>21</sup>. Somente não o serão na hipótese de prescrição legal em sentido contrário, sendo essa a forma eleita pelo legislador para se chegar ao acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas. No dizer de OLIVEIRA:

Em síntese, o sistema legal de apuração do lucro real é o das exceções taxativas, isto é, é tributável tudo o que for crédito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal, ao passo que é dedutível tudo o que for débito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal<sup>22</sup>.

- 
16. Despesas operacionais são as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.
  17. Lucro bruto aqui entendido como o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica. O lucro bruto corresponderá à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos, nos termos do art.290 do RIR/2018, e seu parágrafo único.
  18. “Art. 43. O lucro operacional será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta lei.”
  19. “Seja lá como for, quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, não devem traduzir um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo. É o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui a substância tributável pelo imposto” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 494).
  20. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 95.
  21. No tocante ao tema, vale citar as lições de Ricardo Mariz de Oliveira: “Em síntese, o sistema legal de apuração do lucro real é o das exceções taxativas, isto é, é tributável tudo o que for crédito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal, ao passo que é dedutível tudo o que for débito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2003).
  22. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

Em linha com o conceito constitucional de renda tributável, o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 conceitua as despesas operacionais como aquelas que decorram das atividades empresariais – *i.e.*, que sejam normais, usuais e necessárias – cabendo ao Fisco verificar, no caso concreto, a natureza da despesa deduzida.

Referido dispositivo não apresenta uma lista fechada das despesas consideradas necessárias para fins de dedução da base de cálculo do IR, mas, ao contrário, apenas apresenta um conceito para classificação de tais despesas. E assim é em virtude da impossibilidade de o legislador (e mesmo a autoridade fiscal) estabelecer uma lista taxativa de todas as despesas consideradas necessárias para cada uma das atividades empresariais existentes.

Como explica PEDREIRA<sup>23</sup>, a necessidade de cada despesa vai depender dos negócios e operações da Empresa, destacando que o requisito legal não é que seja ela usualmente paga pelo contribuinte, mas que decorra do seu negócio. Noutras palavras: as despesas com a própria manutenção da atividade empresarial são essenciais e, portanto, necessárias, de modo que são consideradas dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ademais, o art. 311 do RIR/2018 (compatível com o antigo art. 299 do RIR/1999) conceitua os critérios legais de usualidade, normalidade e necessidade, utilizados para verificação da dedutibilidade das despesas.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a regra de dedutibilidade é objetiva: as despesas necessárias são dedutíveis do lucro real, a menos que haja lei vedando expressamente essa prática, sendo analisado em cada caso o enquadramento como despesa necessária, usual ou normal.

## 2.2 Uma questão de coerência. Não objeção pelo princípio da moralidade

Enfim, como se vê, é de se reconhecer impossível que se tributem rendimentos provindos de atividade ilícita sem que se permita, também, a dedução das respectivas despesas operacionais. É apenas uma questão de coerência, tendo-se em conta o aspecto material da hipótese de incidência do imposto construída pela legislação – complementar e ordinária –, em respeito ao conceito constitucional de renda.

Não nos parece que o princípio da moralidade administrativa constitua óbice a essa constatação. Como já visto, no tocante à tributação a título de imposto de renda dos rendimentos auferidos com atividade ilícita, prevalece entre nós a sua

---

23. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 373.

possibilidade: o princípio da isonomia suplanta o da moralidade para esse fim, importando em reconhecer que tais rendimentos são, sim, alcançados pela materialidade do IR.

Uma vez que a materialidade do imposto alcança referidos rendimentos, deve-se atendê-la em sua integralidade, *i.e.*, com coerência, não sendo possível que o princípio da moralidade entre novamente em cena e, dessa vez, afaste a possibilidade de dedução de despesas incorridas com a atividade, mesmo que ilícita ela.

### 2.2.1 De volta ao confronto “isonomia x moralidade”

Em primeiro lugar, porque, se o princípio da moralidade retornar para a cena, igualmente deverá retornar o princípio da isonomia: da mesma forma que consistiria em afronta à isonomia tributarem-se rendimentos lícitos, mas não os ilícitos (o que, como visto, é amplamente aceito entre nós, contando com respaldo na jurisprudência dos tribunais superiores), igualmente representaria uma violação a esse princípio o reconhecimento da possibilidade de dedução dos gastos incorridos em uma, mas não em outra atividade.

### 2.2.2 Pena de tributação sem amparo legal ou constitucional

Em segundo lugar, pois estar-se-ia alargando a base de incidência do imposto para além do quanto previsto pela legislação – ordinária e complementar –, podendo-se mesmo falar em uma extrapolação da competência constitucional para a instituição do imposto.

É que, pela melhor doutrina – e aqui podem-se incluir DERZI<sup>24</sup> e ÁVILA<sup>25</sup> – as normas constitucionais de competência tributária, para repartir as competências entres os entes da federação, utilizam-se de conceitos (rígidos, com características irrenunciáveis), não de tipos (flexíveis, podendo algumas de suas notas ser renunciadas).

Assim, quando a Constituição diz caber à União instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, tem-se que “renda” é um conceito, que enquanto tal se esgota na própria Constituição. É verdade que, nem por isso, a compreensão do que seja renda é facilmente alcançável pela análise somente das disposições constitucionais pertinentes.

24. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

25. ÁVILA, H. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

Exatamente por isso, o art. 146 da Constituição diz competir à lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência, bem como de definir o “fato gerador” de impostos. Pelo melhor entendimento, e coerentemente com o que se sustentou acima, o papel da lei complementar em casos tais é apenas um papel de especificação conceitual/elucidação, vale dizer, ela não inova no trato da matéria.

Assim, quando o CTN, lei complementar que é, define a base de cálculo do imposto sobre a renda – lembrando que a base de cálculo é o critério veritativo da materialidade do tributo, como predicam CARVALHO<sup>26</sup> e COELHO<sup>27</sup> – como sendo a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda”, ele esclarece ao intérprete o conceito de renda, o que não significa adicionar-lhe uma característica que já não poderia ou deveria ser depreendida da norma constitucional de competência para instituição do referido imposto.

Sendo assim, vedar a possibilidade de dedução das despesas incorridas com atividade ilícita, mas ao mesmo tempo tributá-las, significa tributar materialidade diversa da “renda” aludida pelo art. 153, III, da Constituição (e dissecada pela legislação infraconstitucional). Isso pois, na medida em que a base de cálculo estatuída pelo próprio CTN – lucro real, arbitrado ou presumido, o que comporta a possibilidade de deduções – não é respeitada, esta, exercendo a sua função de critério veritativo ou validador do aspecto material, revelará tratar-se de materialidade diversa, *i.e.*, de tributação sem amparo em lei e muito menos constitucional.

### 3 Despesas assumidas em sede de TTAC no contexto de reparação ambiental

A previsão dos termos de transação e ajustamento de conduta (TTAC) veio com as Leis n. 8.069/1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente) e n. 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor), tendo sido posteriormente incluída no art. 5º, § 6º, da Lei da Ação Civil Pública<sup>28</sup> (n. 7.347/1985), como alternativa ao referido instrumento processual.

26. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174.

27. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. i.

28. “Art. 5º Têm legitimidade para propor a ação principal e a ação cautelar: (Redação dada pela Lei n. 11.448, de 2007) (Vide Lei n. 13.105, de 2015) (Vigência)

Com efeito, a função desempenhada por tais termos ainda é controversa nas esferas civil e administrativa, pois, de um lado, há entendimento de que eles substituem as multas (carregando uma conotação de penalidade), e, de outro, que o instrumento visa a reparar danos efetuados (assumindo um caráter reparador ou indenizatório)<sup>29</sup>.

Ademais, a própria obrigatoriedade do TTAC é discutida, tendo em vista que alguns autores entendem que o instrumento é uma transação (e, portanto, há um grau de liberalidade), e, outros, que é uma forma de compor um litígio – o que, ao contrário da transação, não implica concessões de ambas as partes e assume um caráter de obrigatoriedade<sup>30</sup>.

A divergência quanto à sua função e à sua obrigatoriedade possui reflexos na seara tributária, já que esses elementos têm sido considerados na análise da dedutibilidade das despesas. Isso porque os precedentes que consideram que as despesas assumidas possuem natureza de penalidade (ou decorrem da realização de ilícitos) ou que decorrem de mera liberalidade seriam indedutíveis por não atenderem às premissas legais de necessidade, normalidade ou usualidade.

Com efeito, as discussões sobre a dedutibilidade de dispêndios envolvem a interpretação da função/natureza dos gastos relacionados com danos ambientais e a possibilidade de ser dado tratamento análogo ao pagamento de multas por infração de norma de ordem pública ou ao pagamento de indenizações/reparações de danos efetuados.

É possível divisar três categorias que abarcam as despesas comumente assumidas em sede de termos de ajustamento de conduta:

- (i) precedentes que trataram de gastos com reparação de danos ambientais, obrigações legais ambientais e incorridos em âmbito do TTAC;

---

[...] § 6º Os órgãos públicos legitimados poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial. (Incluído pela Lei n. 8.078, de 11.9.1990)."

29. Veja-se, nesse sentido, a discussão travada no TRF4 sobre o TTAC, Apelação n. 504599381.2014.404.7100/RS (em sede de julgamento de apelação). Para mais informações: CONJUR, REDAÇÃO. TAC não substitui multa aplicada contra empresa em fiscalização. *Consultor Jurídico*, 22 dez. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-22/tac-nao-substitui-multa-aplicada-empresa>. Acesso em: 30 jul. 2025.

30. O fato de ser um título extrajudicial é utilizado por autores para defender que o TAC não é uma transação, *vide* WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 182, 2010.

- (ii) por analogia, precedentes que tratam de gastos com multas por infrações de normas de ordem pública; e
- (iii) por analogia, precedentes que tratam de gastos indenizatórios/reparatórios – incorridos tanto por liberalidade quanto por obrigação<sup>31</sup>.

Assim, o enquadramento de cada despesa incorrida dentro dessas classificações atrai conclusões diferentes no cenário jurisprudencial, pois há discussões acerca da liberalidade/obligatoriedade ou da própria natureza jurídica das despesas (penalidade/indenização).

Com efeito, considerando as classificações, constatou-se de pesquisa jurisprudencial, a ser melhor detalhada adiante:

- (i) o panorama jurisprudencial é *favorável* para gastos relacionados com a primeira classificação – incorridos por obrigação ambiental ou acordo, como o TTAC e sua repactuação (diversos precedentes);
- (ii) o cenário também é *favorável* quando se trata da terceira classificação – indenizações, mas tão somente quando essas são incorridas sem liberalidade;
- (iii) quando se trata da segunda classificação, analogia com ilícitos/multas ou com indenizações pagas por liberalidade, o panorama é *desfavorável*.

Vejamos com mais vagar.

### 3.1 Primeira classificação. Tratamento de despesas ambientais

Especificamente quanto à dedutibilidade de gastos com reparação de danos ambientais no âmbito do IRPJ/CSLL, foi identificada uma série de precedentes

---

31. Essa análise não abrange a dedução de multas por infrações contratuais, por ser a despesa aqui relacionada com normas legais. Sobre a dedutibilidade de multas contratuais. (i) PN CST n. 50/1976; (ii) SC Cosit 281/2019, (iii) CARF, Acórdão 1402-002.405, de 16.02.2017, (iv) CARF, Acórdão 103-21.065, 17.10.2002. Para mais informações sobre o tema: SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY; Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. v. 1, p. 148-212.

favoráveis, que são reforçados também pelos julgados que apreciam a possibilidade de creditamento de tais gastos para fins do PIS/Cofins<sup>32</sup>.

Referidos precedentes foram identificados tanto em casos que trataram diretamente de despesas assumidas pela celebração de TAC, quanto pelas despesas incorridas sem a existência do acordo, quais sejam<sup>33</sup>: (i) Prio Bravo Petróleo (TTAC, IRPJ/CSLL)<sup>34</sup>; (ii) Carbonífera Metropolitana (TTAC, PIS/Cofins)<sup>35</sup>; (iii) Indústria Carbonífera Rio Deserto (TTAC, PIS/Cofins)<sup>36</sup>; (iv) Solvay Indupa DP (TTAC, IRPJ/CSLL)<sup>37</sup>; (v) Mineração Serras do Oeste (gastos com *backfill* e rejeitos, PIS/Cofins)<sup>38</sup>; (vi) Companhia Coreano-Brasileira de Pelotização (manutenção de aterro industrial, PIS/Cofins)<sup>39</sup>; e (vii) Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração (melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental e manutenção de barragens de rejeitos, PIS/Cofins)<sup>40</sup>.

Destaca-se, por oportuno, que os precedentes têm como ponto central de discussão a obrigatoriedade dos gastos incorridos e, uma vez constatado que as despesas foram impostas ao contribuinte e vinculadas a obrigações legais

32. Nota-se que existe uma previsão normativa que permite o creditamento, pela modalidade de insumo, de gastos com bens ou serviços exigidos por obrigação legal, ainda que incorridos após o processo produtivo (art. 176 da IN 2.121/2022: “Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei n. 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, inciso II, com redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004, art. 37; e Lei n. 10.833, de 2003, art. 3º, *caput*, inciso II, com redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004, art. 21)

§ 1º. Consideram-se insumos, inclusive:

[...] II – bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal [...]”

33. Ademais, identificamos uma manifestação da RFB que, por Solução de Consulta, orientou que tais despesas são indedutíveis, sem maiores esclarecimentos. Transcrevemos, abaixo, a consulta: “ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. EMENTA: O valor relativo a repasse de recursos a Centro Cultural, como compensação por agressões ao meio ambiente e em decorrência de Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta firmado com o Ministério Público Federal e outros órgãos de controle ambiental, não constitui despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ” (Solução de Consulta n. 470, de 27 de dezembro de 2006, Disit 09).

34. CARF, Acórdão n. 1301-006.033, de 21.09.2022, PTA n. 12448.724528/2017-54.

35. CARF, Acórdão n. 3803005.220, de 28.01.2014, PTA n. 11516.001166/200904, e CSRF, Acórdão n. 9303-009.354, de 14.08.2019.

36. CARF, Acórdão n. 3803003.881, PTA n. 11516.000932/200913, de 31.01.2013, e CSRF, Acórdão n. 9303007.800, de 11.12.2018.

37. CARF, Acórdão n. 1301-00.243, de 10.12.2009, PTA 19515.003379/2007-12.

38. CARF, Acórdão n. 3401-011.353, de 24.11.2022, PTA n. 10680.901749/2014-21

39. CARF, Acórdão n. 330201.131, de 10.08.2011, e CSRF, Acórdão n. 9303-010.162, de 12.12.2020, PTA n. 11543.000959/200466.

40. CARF, Acórdão n. 3401-007.414, de 17.02.2020, PTA n. 10650.901218/2010-62.

ambientais<sup>41</sup>, concluiu-se pela dedutibilidade, independentemente de estarem ou não vinculadas a existência de acordo (TTAC).

Importa ainda destacar que, nos casos (i) Prio Bravo Petróleo (IRPJ/CSLL)<sup>42</sup>, (ii) Carbonífera Metropolitana (TTAC, PIS/Cofins)<sup>43</sup>, e (iii) Indústria Carbonífera Rio Deserto (TTAC, PIS/Cofins)<sup>44</sup>, os julgadores reconheceram que gastos decorrentes do TTAC seriam obrigatórios<sup>45</sup>. O primeiro caso teve julgamento

41. Vejam-se excertos:

“Interessante perceber que se por um lado o TAC preserva o meio ambiente, a CCT preserva o trabalhador, ambos envolvidos diretamente na atividade mineradora, de forma que, para reconhecimento da qualidade de insumos, não se pode qualificar um e desqualificar o outro. *Infere-se que se o cumprimento de obrigação normativa inclui os gastos decorrentes do cumprimento do TAC na classificação de insumos, também estão incluídos os gastos em cumprimento da CCT*” (AC 3803005.220, de 28.01.2014, PTA 11516.001166/200904, Caso Carbonífera Metropolitana).

“[...] reconhecimento do pleito do contribuinte em relação a todas as despesas ocorridas em razão das prestações de serviços vinculados ao meio ambiente, dado que estas despesas somente ocorreram em função das imposições decorrentes do Acordo Judicial de Conduta e dos Termos de Ajuste de Conduta celebrados com Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual e FATMA” (CARF, Acórdão n. 3803003.881, de 31.01.2013, PTA n. 11516.000932/200913, Caso Indústria Carbonífera Rio Deserto).

“A dedução das despesas concernentes à construção do reservatório para contenção de resíduos parece-me dentro da normalidade. *De fato, independentemente da formalização de qualquer acordo, a empresa que exerce atividade potencialmente danosa ao meio ambiente tem que adotar determinadas práticas com vistas a impedir eventos danosos*. Em termos genéricos, essa circunstância implica na construção de benfeitorias e instalação de equipamentos como por exemplo filtros, tanques e estações de tratamento de efluentes. *Não se trata do exercício de uma opção, mas de necessidade vinculada a exigências da legislação ambiental*” (CARF, Acórdão n. 1301-00.243, de 10.12.2009, PTA 19515.003379/2007-12, Caso Solvay Indupa).

42. CARF, Acórdão n. 1301-006.033, de 21.09.2022, PTA n. 12448.724528/2017-54.

43. CARF, Acórdão n. 3803005.220, de 28.01.2014, PTA n. 11516.001166/200904, e CSRF, Acórdão n. 9303-009.354, de 14.08.2019.

44. CARF, Acórdão n. 3803003.881, PTA n. 11516.000932/200913, de 31.01.2013, e CSRF, Acórdão n. 9303007.800, de 11.12.2018.

45. Vejam-se excertos:

“Interessante perceber que se por um lado o TAC preserva o meio ambiente, a CCT preserva o trabalhador, ambos envolvidos diretamente na atividade mineradora, de forma que, para reconhecimento da qualidade de insumos, não se pode qualificar um e desqualificar o outro. *Infere-se que se o cumprimento de obrigação normativa inclui os gastos decorrentes do cumprimento do TAC na classificação de insumos, também estão incluídos os gastos em cumprimento da CCT*” (AC 3803005.220, de 28.01.2014, PTA 11516.001166/200904, Caso Carbonífera Metropolitana).

“[...] reconhecimento do pleito do contribuinte em relação a todas as despesas ocorridas em razão das prestações de serviços vinculados ao meio ambiente, dado que estas despesas somente ocorreram em função das imposições decorrentes do Acordo Judicial de Conduta e dos Termos de Ajuste de Conduta celebrados com Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual e FATMA” (CARF, Acórdão n. 3803003.881, de 31.01.2013, PTA n. 11516.000932/200913, Caso Indústria Carbonífera Rio Deserto).

desfavorável tão somente por falta de lastro documental (não juntaram o TTAC aos autos)<sup>46</sup>, e os demais tiveram julgamentos favoráveis.

### 3.2 Segunda classificação. Analogia com multas por infração de norma de ordem pública

Por sua vez, para os dispêndios que não sejam enquadrados como despesas ambientais, é possível que seja realizada uma analogia com as discussões que tratam da dedutibilidade de gastos com multas por infrações de normas de ordem pública ou com multas de natureza não tributária (CIT).

Quanto aos gastos com multas, existem discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da sua dedutibilidade<sup>47</sup>. Os precedentes que tratam da temática são majoritariamente desfavoráveis ao contribuinte, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial.

Na esfera administrativa, identificamos que algumas decisões desfavoráveis tratam as multas por infrações de normas de ordem pública da mesma forma que as multas de natureza fiscal, cuja dedutibilidade é expressamente vedada. Tais decisões utilizam, como fundamento, o antigo art. 16 do Decreto-lei n. 1.598/1977

<sup>46</sup> “A dedução das despesas concernentes à construção do reservatório para contenção de resíduos parece-me dentro da normalidade. *De fato, independentemente da formalização de qualquer acordo, a empresa que exerce atividade potencialmente danosa ao meio ambiente tem que adotar determinadas práticas com vistas a impedir eventos danosos.* Em termos genéricos, essa circunstância implica na construção de benfeitorias e instalação de equipamentos como por exemplo filtros, tanques e estações de tratamento de efluentes. *Não se trata do exercício de uma opção, mas de necessidade vinculada a exigências da legislação ambiental*” (CARF, Acórdão n. 1301-00.243, de 10.12.2009, PTA 19515,003379/2007-12, Caso Solvay Indupa).

46. “O contribuinte, porém, não anexou aos autos cópia do TAC ou da CCT, o que acaba por ser um empecilho à comprovação de suas alegações. Não sendo possível a análise do vínculo entre as supostas determinações e os gastos que elas o teriam obrigado” (CARF, Acórdão n. 3803005.220, de 24.01.2014, decisão mantida pela CSRF).

47. Quanto à dedutibilidade de despesas relacionadas com o cometimento de atos ilícitos, observamos que alguns autores já publicaram estudos defendendo a dedutibilidade dos gastos, considerando, entre outros fatores: (i) o princípio do *non olet* e o fato de que as receitas oriundas de ilícitos são tributadas de forma que, por simetria, as despesas deveriam ser dedutíveis; (ii) a violação ao princípio da tributação da renda líquida/disponível; (iii) impossibilidade de uso da indedutibilidade como uma sanção; (iv) o fato de que a conduta ilícita pode, em determinados casos, ser esperada da atividade do contribuinte (como, por exemplo, multas de trânsito incorridas por empresas de transporte. Sobre o tema, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. *In*: ADAMY; Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria [coord.]. *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148-212; MOREIRA, André Mendes; ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Reflexões sobre ilícitos, sanções e a dedutibilidade de multas no imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 39, n. 49, p. 395-411, 2021).

(atual art. 7º, § 5º da Lei n. 8.541/1992) e o PN CST n. 61/1979 (que trata de multas fiscais)<sup>48</sup>.

Outras decisões comentam sobre a essencialidade e a usualidade da despesa – se a ordem pública proíbe determinado comportamento, não pode a penalidade ser considerada como usual e necessária à atividade do contribuinte<sup>49</sup>.

Embora o panorama administrativo seja desfavorável, destaca-se que a decisão mais recente da CSRF (2023) foi favorável ao contribuinte (por maioria de votos), em contexto que envolvia multas impostas pelo Bacen, Aneel e IMA (Instituto do Meio Ambiente), tendo por fundamento o princípio *pecunia non olet*<sup>50</sup>.

48. (i) CC, Acórdão 107-02.507, 17.10.1995; (ii) CC, Acórdão 107-05.531, 23.02.1999; (iv) CC, Acórdão 107-05.531, 23.02.1999.

Na primeira corrente, veja-se o acórdão que considerou como indedutíveis multas devidas ao Ibama e ao FGTS:

“[...] analisando-se esta relação, verifica-se que somente as multas classificadas como não identificadas: a multa do Ibama, e a multa referente ao FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, devem ser consideradas indedutíveis. Este entendimento resulta dos termos dispostos no PN CST n. 61/79, que foram transmitidos aos contribuintes, com a finalidade de bem orientá-los [...]” (CARF, PTA 13683.000024/97-93, Acórdão 107-05531, de 23.02.1999).

49. (i) CC, Acórdão 10304767, de 14.09.1982; (ii) CC, Acórdão 1050015, de 25.02.1983; (iii) CC, Acórdão 105-0.136, 02.05.1983; (iv) CC, Acórdão 103-07.309, de 18.03.1986; (v) CC, Acórdão 107-02.507, 17.10.1995; (vi) CARF, Acórdão 1102-001.254, 26.11.2014; (vii) CSRF, Acórdão 9101-002.196, 19.02.2016; (viii) CARF, Acórdão 1803-001.784, 06.08.2013; (ix) Acórdão n. 9101003.875, de 06.11.2018.

Seguindo a segunda corrente, veja-se o Acórdão n. 105.0.015, que avaliou multas pagas à Cetesb e à Subab e afirmou que, como o ato ilícito não é esperável de uma atividade comercial, as penalidades impostas não seriam despesas operacionais:

“[...] jamais alguém, em sã consciência, poderá dizer que é normal à empresa praticar o ilícito ou infringir determinações administrativas. O normal é a empresa obter lucros dentro do que determina a lei, enquanto anormal é pretender infringir a lei” (Primeiro Conselho dos Contribuintes, Recurso n. 86.237, Acórdão n. 105.0.015, de 23.02.1983).

50. “MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES NÃO TRIBUTÁRIOS. É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública. O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei n. 8.981/95). Ademais, o princípio da *pecunia non olet*, estelio axiológico da tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro e, desse modo, aplica-se aos elementos positivos, mas também aos negativos que integram o conceito de renda, de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação” (CSRF, PTA n. 10530.721720/2014-81, Acórdão n. 9101-006.652, de 12.07.2023).

Na esfera judicial, identificamos precedentes dos TRFs 1, 2, 3 e 4, todos desfavoráveis ao contribuinte, sob fundamento de que não seriam despesas operacionais da empresa<sup>51</sup>.

Especificamente quanto às multas aplicadas pelo CIT – pelo descumprimento de cláusulas do próprio TTAC –, salienta-se que foram objeto do acordo aquelas judicializadas, de modo que é defensável sua obrigatoriedade. Além disso, o acordo não implica o reconhecimento da culpa ou da responsabilidade da empresa, mas visa a realizar a composição do litígio, não havendo liberalidade. De todo modo, referidas multas têm um viés ligeiramente mais negativo, considerando se tratar de penalidade decorrente do descumprimento do próprio TTAC, o que atrai um aspecto de reprovabilidade mais acentuado.

### 3.3 Terceira classificação. Analogia com indenizações

Por fim, há a possibilidade de que seja dado tratamento similar ao que é atribuído para indenizações. Sobre os precedentes que tratam de gastos com indenização, foi possível notar que:

(i) se a indenização é paga em decorrência do descumprimento de uma lei (como no caso de relações trabalhistas), algumas decisões demonstram o entendimento de que o gasto seria dedutível, pois seria obrigatório e necessário<sup>52</sup>;

(ii) se a indenização é paga em decorrência de uma infração contratual, as autoridades e algumas decisões entendem que a indenização não é necessária, pois teria o caráter de liberalidade<sup>53</sup>. Nada obstante, encontramos uma decisão favorável que reconheceu a dedutibilidade de

51. TRF1, AC 1004000-23.20174.01.3700, de 21.07.2022; TRF2, AC n. 0025363-51.2010.4.03.6100/SP, de 17.06.2015; TRF2, AC n. 201051010232877, de 16.08.2019; TRF 3ª Região, Turma Suplementar da Segunda Seção, Ap – Apelação Cível – 54854 – 0002538-23.1991.4.03.9999, Rel. Juiz Convocado Silva Neto, j. 12.04.2007, *DJU* 19.04.2007; TRF4, AC 5002821-50.2018.4.04.7003, Primeira Turma, Rel. Des. Fed. Roger Raupp Rios, j. 30.01.2019.

52. Em contexto de contratos trabalhistas: Acórdãos ns. 108.07-760, de 14.04.2004, 108-07.538, de 15.10.2003 e 1301002.830, de 13.03.2018.

53. Analisando a liberalidade, existe um precedente desfavorável à dedução de indenização paga por infração de acordo entre acionistas, ainda que tenha sido fixada por decisão judicial, conforme o Acórdão n. 1401001.693, de 10.08.2016.

indenização devida em razão do descumprimento contratual, tendo em vista que foi estabelecida no âmbito de uma sentença arbitral<sup>54</sup>;

(iii) ainda, existem precedentes que decidiram que indenizações por infrações de normas (não há liberalidade) seriam dedutíveis, enquanto multas seriam indedutíveis<sup>55</sup>.

Assim, a liberalidade é um fator de risco no caso das indenizações.

Contudo, entendemos pela possibilidade de que a questão da liberalidade no TTAC não seja levantada, e, ainda, se levantada, existem elementos para defender a tese de não liberalidade no TTAC. É que, em suma, nos parece que não se pode confundir a liberalidade existente no ato de se celebrar um TTAC (*i.e.*, o contribuinte não é obrigado a aditar o TTAC ou mesmo celebrar novo instrumento com o Poder Público), com a liberalidade (que não há) em se

---

54. Pela leitura do voto, verifica-se que o contribuinte pretendeu deduzir despesa de indenização prevista em sentença arbitral em razão do descumprimento das cláusulas contratuais entre as empresas. Nota-se, apesar do esforço argumentativo para enquadramento da dedutibilidade de despesas com indenização, que o elemento principal para o provimento do recurso especial da empresa foi a obrigatoriedade decorrente da imposição da indenização por meio de sentença arbitral. É ver excerto: “De certa forma, ainda que por linhas diferentes, entendo que há semelhanças de raciocínio, trazidas pelas reflexões acima, com as ponderações de Ricardo Mariz de Oliveira que, nesse aspecto, traz-nos quatro regras básicas para a dedutibilidade de despesas operacionais: a) ‘primeira regra: não serem custos’, já que a lei declara que são operacionais as despesas não computadas nos custos; b) ‘segunda regra: serem despesas necessárias’, que seria a ‘regra de ouro’ da dedutibilidade (e que geraria as maiores discussões), considerando ainda que a expressão ‘despesa necessária’ apresenta-se verdadeiramente como ‘dedução necessária’ e não se trata de ‘benefício legal’; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito da atividade produtiva da empresa; c) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente. Não pretendo avançar sobre casos específicos em que a dedutibilidade de despesas operacionais é questionada ou discutida, mas recomendando consulta às decisões jurisprudenciais e administrativas sobre essas hipóteses. Ademais, considerando os critérios acima, pode-se deduzir que o legislador possui certa liberdade para eleger quais são as despesas dedutíveis. Em outras palavras, o reconhecimento da dedutibilidade das despesas operacionais demanda o cumprimento de certos requisitos: ser a despesa necessária; ser, via de regra (mas admitindo exceções), a despesa normal ou usual no âmbito da atividade produtiva da empresa. *Aplicando tais conceitos ao pagamento de uma indenização, entendo que se trata de despesa dedutível.* [...]”

Da mesma forma que no caso de um acordo de leniência, *o pagamento decorrente de uma sentença judicial ou de uma sentença arbitral se enquadra no conceito de despesa necessária à continuidade das atividades da empresa, razão pela qual dou provimento ao recurso nessa matéria*”.

55. Acórdão n. 1201-003.588, de 12.02.2020, e Acórdão 101-80.657, de 23.10.1990.

cumprirem as obrigações decorrentes de um TTAC assinado, conforme aponta o § 6º do art. 5º da Lei 7.347/1985<sup>56</sup>.

#### 4 Considerações finais

Em vista de todo o exposto, pode-se, em sede destas considerações finais, endereçar diretamente as perguntas enfrentadas:

*1) Como o princípio pecunia non olet fundamenta a tributação de rendimentos ilícitos pelo imposto de renda no Brasil e de que forma o art. 118 do CTN reforça essa incidência?*

Resposta: O princípio *pecunia non olet*, para a doutrina majoritária, mas não unânime, fundamenta a tributação de rendimentos provindos de atividades ilícitas, na medida em que impõe a abstração da validade jurídica dos atos praticados (cf. art. 118, I, CTN). Vale dizer, referido dispositivo consagra a irrelevância da ilicitude para fins de tributação, o que não contrasta com o conceito de tributo elucidado pelo art. 3º do CTN, que predica que tributo não constitui sanção de ato ilícito. Isso pois, como visto, mesmo que o aspecto material do imposto sobre a renda não descreva ato ilícito (afinal, trata-se de norma tributária instituidora, não sancionadora), não deixa de ser verdade que o auferimento de renda provinda de atividade ilícita é por ele abarcado. Não parece haver na doutrina quem refute a não contradição entre os arts. 3º e 118, I, do CTN. A doutrina minoritária que sustenta a intributabilidade do ilícito se vale de outros argumentos, como o da moralidade e o de que o direito penal já oferece solução diversa.

*2) Quais são os principais precedentes do STF e do STJ sobre a tributação de receitas ilícitas?*

Resposta: Os tribunais superiores do País não parecem contar com “precedentes vinculantes” sobre a matéria. Ainda assim, já se manifestaram sobre a matéria, sendo verdade que a sua jurisprudência parece apontar unisonamente para a

56. “Art. 5º Têm legitimidade para propor a ação principal e a ação cautelar:

[...]

§ 6º Os órgãos públicos legitimados poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial.”

possibilidade de tributação de atividades ilícitas a título de imposto sobre a renda, com fundamento no art. 118, I, CTN.

*3) Se o princípio pecunia non olet impõe a tributação de rendas ilícitas, como interpretar a dedutibilidade das despesas correlatas, à luz do art. 47 da Lei 4.506/1964? Podemos aplicar o pecunia non olet exclusivamente às receitas, e não à dedução das despesas?*

Resposta: Concluída a questão firmando-se pela irrelevância do ilícito para fins de imposto de renda, surge que importaria em uma contradição – leia-se, inconstitucionalidade – tributar a renda auferida de atividades tais, não permitindo, contudo, a dedução, do lucro tributável, das despesas que lhes sejam correlatas, bastando que se configurem elas como despesas operacionais. Isso pois a possibilidade de tais deduções faz parte da própria materialidade do imposto construída em sede de legislação infraconstitucional, em atendimento a preceito de lei complementar (que estatui o lucro real como sendo a BC do IR) que, de sua vez, realiza o papel de elucidar o conceito constitucional da competência para instituição do IR. Daí a inconstitucionalidade, mais que contradição, dessa indedutibilidade, na medida em que estaria se dando lugar a tributação extrapolante da competência constitucional.

*4) A neutralidade fiscal deve se aplicar igualmente a receitas e despesas ilícitas? Ou seria possível tributar as receitas sem permitir a dedução das despesas, de acordo com a interpretação da “moralidade administrativa” (art. 37 da CF/1988)?*

Resposta: Como comentado na resposta ao item anterior, essa possibilidade é de todo inconstitucional, não só pela razão exposta em “3”, mas também pela seguinte: se é que o princípio da moralidade entra na ponderação, ele deverá ser confrontado com o princípio da isonomia, que no caso prevalecerá, assim como prevalece ele na discussão sobre a relevância ou não da ilicitude para fins de imposto de renda; da mesma forma que importaria em afronta à isonomia tributar a renda provinda de atividades lícitas, mas não daquelas ilícitas, da mesma forma ofenderia a isonomia permitir a dedução das despesas incorridas em uma, mas não em outra atividade.

Como um comentário final, foi verificado que a jurisprudência judicial e mesmo administrativa sobre a matéria é farta, contudo, nem sempre pacífica – nem mesmo convergente com o melhor entendimento, que até aqui viemos tentando expor. Não deverá tardar até que a questão seja dirimida, com ares de definitividade, pelos tribunais superiores do País, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal (ressalte-se que, segundo pensamos, a matéria reveste-se de caráter constitucional).

## Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- CONJUR, REDAÇÃO. TAC não substitui multa aplicada contra empresa em fiscalização. *Consultor Jurídico*, 22 dez. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-22/tac-nao-substitui-multa-aplicada-empresa>. Acesso em: 30 jul. 2025.
- COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A intributabilidade do ilícito penal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GOMES, Luiz Flávio (org.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: IOB, 2002. v. 1.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1945.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY; Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148-212.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario: 2 – Parte Speciale*. Ottava Edizione. Torino: Utet Giuridica. 2009.
- WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 182, 2010.