

# A Dedutibilidade de Despesas com o Pagamento de Propina à Luz das Leis Internas e das Convenções Internacionais Celebradas pelo Brasil

## *The Deductibility of Bribery Expenses in the Light of Domestic Laws and International Conventions Signed by Brazil*

Ramon Tomazela Santos

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws* (LL.M.) em tributação internacional na Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien – WU), Áustria. Professor convidado em cursos de pós-graduação. Advogado em São Paulo. *E-mail*: ramon.tomazela@marizadvogados.com.br.

### *Resumo*

O presente artigo pretende examinar a possibilidade de dedução de despesas decorrentes do pagamento de propina para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tanto sob o enfoque das leis internas, quanto sob o prisma das Convenções Internacionais celebradas pelo Brasil. *Palavras-chave*: dedução de despesas, corrupção, suborno, pagamento ilícitos, convenções internacionais.

### *Abstract*

This article intends to examine the possibility of deducting expenses arising from the payment of bribes for purposes of determining the IRPJ and CSLL tax bases, both from the perspective of internal laws, as well as from the standpoint of the International Conventions signed by Brazil.

*Keywords*: expense deduction, corruption, bribery, illicit payment, international conventions.

## 1. Introdução

O presente estudo<sup>1</sup> examina a possibilidade de dedução, para fins de determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), das despesas decorrentes do pagamento de propinas a agentes públicos para a obtenção de vantagens indevidas.

A análise desse tema frequentemente envereda para discussões valorativas, que impedem um exame técnico-jurídico do tema. Não há dúvida de que o com-

<sup>1</sup> O autor agradece ao Professor Ricardo Mariz de Oliveira pelos comentários feitos a uma versão preliminar deste estudo.

bate à corrupção é essencial para a preservação das instituições democráticas, para evitar distorções na economia e na livre-concorrência, para assegurar a qualidade da gestão pública e para impedir a deterioração da moral social. Porém, sem prejuízo da inegável legitimidade do combate à corrupção, inclusive no âmbito do direito penal, é imperioso que o exame das regras jurídicas que disciplinam a dedução de despesas para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL seja conduzido de forma objetiva e imparcial, sem que as leis tributárias sejam utilizadas como instrumento de combate à corrupção.

Não se quer, com isso, ser conivente ou tolerante com a corrupção. Frases impactantes, como aquela proferida por Desmond Tutu, arcebispo da Igreja Anglicana consagrado com o Prêmio Nobel da Paz em 1984, parecem reprovar o intérprete que procurar examinar de forma neutra problemas que envolvem a ordem moral e a justiça (“Se você ficar neutro em situações de injustiça, você escolheu o lado do opressor”). Não se trata, porém, de escolher o lado das empresas que optaram pela prática de atos de corrupção, mas, sim, de uma posição técnica que pretende observar os limites da relação entre o Direito e a Moral.

Feito esse alerta, passa-se à análise do tema, cuja questão central consiste em saber se as despesas incorridas com o pagamento de propinas pelas pessoas jurídicas são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

## **2. O princípio da renda líquida e os limites à liberdade do legislador para restringir a dedução de despesas operacionais**

O art. 153, inciso III, da Constituição Federal prevê que compete à União Federal instituir o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. A tributação da renda no Brasil é orientada pelo princípio da renda líquida, que deflui da estrutura constitutiva do imposto sobre a renda na Constituição Federal, sendo reconstruído a partir da conjugação de diversas regras e princípios constitucionais, entre os quais a capacidade contributiva, a proibição de confisco, a proteção do mínimo existencial, a universalidade da tributação da renda, e a dissociação de outras materialidades constitucionais, como o patrimônio, o capital, o faturamento e o lucro<sup>2</sup>.

Assim, o imposto de renda no Brasil deve observar o princípio da renda líquida, que impõe não apenas a preservação do mínimo existencial, mas também a dedução dos custos e despesas necessários à produção da renda pelo contribuinte<sup>3</sup>. Consequentemente, no direito tributário brasileiro, o princípio da renda lí-

<sup>2</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da renda líquida. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 101. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 61-75; ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.vol. I, p. 304.

<sup>3</sup> Na dicção de Ricardo Lobo Torres: “O princípio da renda líquida significa que o tributo federal recai sobre o acréscimo de patrimônio que se corporificar além da reserva do mínimo existencial, garantida a dedutibilidade de custos e despesas necessários à obtenção do dito acréscimo patri-

quida orienta não apenas o legislador na conformação do sistema de tributação da renda, mas também o intérprete na própria atividade de interpretação e construção das respectivas normas jurídicas<sup>4</sup>.

Tecnicamente, o princípio renda líquida constitui verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras de apuração da base de cálculo do imposto de renda, especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade de custos e despesas necessários à obtenção do acréscimo patrimonial pelo contribuinte<sup>5</sup>.

Note-se que, além de reconstruído a partir da conjugação de diversas regras e princípios constitucionais, o princípio da renda líquida está implícito no próprio fato gerador do imposto de renda definido no art. 43 do CTN, tendo em vista que a noção de acréscimo patrimonial, que constitui o substrato econômico do fato gerador do imposto de renda, pressupõe a verificação da existência de novos ingressos no patrimônio do contribuinte, bem como a exclusão dos custos e das despesas necessárias à produção da renda<sup>6</sup>.

Nessa linha, a fim de que o imposto de renda incida apenas sobre o acréscimo patrimonial apurado pelo contribuinte, é imperioso considerar, dentro do respectivo período de apuração, os valores despendidos para a produção de novos ingressos e os fluxos patrimoniais negativos. O princípio da renda líquida demanda, portanto, a consideração dos acréscimos e decréscimos do patrimônio do contribuinte, para que o imposto de renda alcance apenas a renda líquida auferida em determinado período de apuração<sup>7</sup>.

Dáí se extrai que os custos e as despesas necessários à obtenção da renda devem obrigatoriamente ser deduzidos da materialidade tributável, uma vez que o imposto de renda apenas pode incidir sobre o resultado líquido disponível da atividade do contribuinte<sup>8</sup>. Afinal, como ensina Humberto Ávila, os custos e des-

---

monial.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 61-62)

<sup>4</sup> 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. 151.

<sup>5</sup> Segundo Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino: “[...] o princípio da renda líquida pode ser visto como verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras da base de cálculo do imposto de renda, especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade” (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. 151).

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 224.

<sup>7</sup> POLIZELLI, Victor. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. *Série Doutrina Tributária* vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 154.

<sup>8</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 96-97.

pesas não são resultados de uma fonte de produção, mas, sim, condição para a obtenção da renda, motivo pelo qual, obviamente, não configuram acréscimo patrimonial<sup>9</sup>.

### 3. Considerações gerais sobre o art. 47 da Lei n. 4.506/1964

No plano infraconstitucional, o exame da possibilidade de dedução de despesas com o pagamento de indenização de seguro de vida, em caso de óbitos relacionados ao COVID-19, deve ter como ponto de partida o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, consolidado no art. 311 do Decreto n. 9.580/2018 (“RIR/2018”), a seguir transcrito:

“Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da 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.”

Como se pode verificar, na dicção do art. 311 do RIR/2018, a dedução da despesa, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL<sup>10</sup>, é condicionada à observância dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

A pedra de toque para a dedução de determinada despesa repousa na adequada interpretação dos critérios estabelecidos pela legislação em vigor.

A despesa será considerada *necessária* em razão de sua relevância para o desenvolvimento de qualquer transação ou operação exigida pela atividade econômica da pessoa jurídica, assim como para a manutenção das respectivas fontes produtoras de rendimentos. Assim, o conceito de *despesa necessária* exige a existência de uma relação de pertinência entre a despesa e a atividade econômica da pessoa jurídica.

A seu turno, a despesa será considerada *normal* e *usual* quando corresponder a um gasto ordinário incorrido pela pessoa jurídica para a realização de determinada transação ou no exercício de sua atividade econômica. A Coordenação Geral do Sistema de Tributação, no antigo Parecer Normativo CST n. 32, de 17 de agosto de 1981, classificou como despesas usuais e normais aquelas “que se verifi-

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 84-88.

<sup>10</sup> Há discussão a respeito da possibilidade de aplicação do art. 47 da Lei n. 4.506/1964 para a CSLL. De qualquer forma, como a despesa ora examinada atende aos requisitos para a sua dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não será necessário abordar esse tema. Assim, o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 será considerado, nesta análise, como uma norma jurídica explicitadora do conceito de lucro.

cam 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.” Adiante, esse Parecer Normativo dispõe que “[...] 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”.

É importante esclarecer que o caráter normal e usual da despesa não exige que aquele tipo de gasto seja frequentemente incorrido pelo contribuinte<sup>11</sup>. Ao contrário, a despesa pode ser excepcional ou esporádica, desde que possa ser considerada usual ou normal no contexto dos negócios ou das atividades exploradas pelo contribuinte<sup>12</sup>. Até porque, não faria sentido negar a possibilidade de dedução de determinada despesa apenas em virtude do seu caráter único e excepcional na atividade econômica da pessoa jurídica<sup>13</sup>. Como exemplo, a administração de uma companhia pode decidir contratar determinada empresa de consultoria para a prestação de serviço de planejamento estratégico uma única vez ao longo de história, sem que isso torne o gasto anormal ou inusual.

Assim, a menção às despesas que se apresentam de forma usual, costumeira e ordinária não deve ser interpretada no sentido de frequência temporal, mas, sim, no contexto de desembolsos ordinários, incorridos no desenvolvimento normal e usual dos negócios da pessoa jurídica, que não constituem inversões de capital<sup>14</sup>. Aliás, se não fosse assim, a própria noção de necessidade de despesa absorveria os demais requisitos o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, tendo em vista que a despesa necessária, por estar vinculada à atividade econômica da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora da renda, seria naturalmente considerada normal e usual. Daí se entender que tais requisitos defluem da tradicional distinção entre despesas e custos, pois o caráter usual e normal da despesa advém do seu vínculo ordinário com a atividade econômica da pessoa jurídica.

Superado esse ponto, cabe frisar que o conceito de despesa necessária deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem qualquer julgamento pessoal ou juí-

---

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al.* (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 29.

<sup>12</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-21.

<sup>13</sup> NEWMAN, Joel S. The story of *Welch v. Helvering*: the use (and misuse) of the “ordinary and necessary” test for the deductibility of business expenses. In: CARON, Paul (coord.). *Tax stories: an in-depth look at ten leading federal income tax cases*. New York: Foundation Press, 2003, p. 155-164.

<sup>14</sup> O tema foi enfrentado sob enfoque semelhante pela Suprema Corte dos Estados Unidos. A título de ilustração, confira-se os seguintes julgados: *Commissioner v. Tellier*, 383 U.S. 687 (1966); *Commissioner v. Lincoln Savings and Loan Ass’n*, 403 U.S. 345 (1971).

zo de valor a respeito das escolhas empresariais da pessoa jurídica<sup>15</sup>. O intérprete, ao avaliar a necessidade de determinada despesa, deve afastar ilações de ordem meramente subjetiva, examinando os fatos à luz da relação objetiva existente entre a despesa e a atividade econômica da pessoa jurídica<sup>16</sup>, evitando-se, com isso, ingerências baseadas em fatores subjetivos<sup>17</sup>. Disso decorre que a autoridade fiscal não tem qualquer ingerência sobre a estratégia empresarial adotada pela empresa ou sobre o modo pelo qual o contribuinte decide realizar determinado negócio<sup>18</sup>.

Isso é assim porque o direito tributário está submetido ao princípio da estrita legalidade, de tal modo que a obrigação tributária não pode derivar do sentimento subjetivo do intérprete ou aplicador da lei. Logo, ainda que a atividade de interpretação jurídica possua uma inegável carga construtiva, o intérprete não pode ignorar as balizas estabelecidas pelo texto legal, que exige o exame da vinculação da despesa com a atividade econômica da pessoa jurídica ou com a fonte produtora de rendimentos. Até porque, se assim não fosse, os contribuintes não estariam submetidos ao império da lei, mas, sim, ao arbítrio do intérprete.

A afirmação de que o conceito de despesa necessária deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem o exercício juízo de valor sobre as decisões empresariais, não pretende limitar a atividade do intérprete. Ao contrário, o que se pretende destacar é necessidade de uma análise objetiva das mutações patrimoniais experimentadas pelo contribuinte para a correta conformação dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, que pressupõem a dedução dos custos e das despesas necessárias à produção da renda<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. vol. II, p. 859.

<sup>16</sup> Como ensina Humberto Ávila: “O que afasta determinado valor da tributação, portanto, é a relação do negócio jurídico com a fonte produtora dos resultados, pouco importando se o negócio jurídico é simples ou complexo, tradicional ou inovador, direta ou indiretamente relacionado com o objeto social, causa de pequena ou grande perda. O que interessa – insista-se nisto – é a relação do gasto com a fonte produtora do resultado: não se tributa a condição para a produção do resultado, mas apenas o resultado positivo da produção.” (ÁVILA, Humberto. Operações de proteção contra variação do dólar e de redução dos custos operacionais. *Hedge. Swap*. Dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das despesas incorridas e das perdas sofridas. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 193. São Paulo: Dialética, 2011, p. 166)

<sup>17</sup> Confiaram-se as seguintes decisões: Acórdão n. 9101-00041, de 10 de março de 2009, Acórdão n. 1803-00496, de 9 de julho de 2010, Acórdão n. 105-14862, de 1º de dezembro de 2004, Acórdão n. 107-07933, de 28 de janeiro de 2005.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 91.

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Fernando Aurelio; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 224.

Além disso, cabe pontuar que o requisito da necessidade da despesa não deve ser interpretado literalmente, no sentido de que o dispêndio deve ser inevitável ou imprescindível para a atividade econômica da pessoa jurídica. Ao contrário, em certas circunstâncias, é possível que uma despesa aparentemente dispensável atenda aos pressupostos para a sua dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL<sup>20</sup>, em virtude de sua vinculação com a atividade econômica da pessoa jurídica. Assim, as despesas assumidas por conveniência da gestão empresarial, mas no interesse da própria pessoa jurídica, são dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, independentemente da existência, ou não, de compulsoriedade jurídica.

Daí decorre que o conceito de despesa necessária não se restringe ao dispêndio que a pessoa jurídica está obrigada a incorrer, por força de imposição legal ou vínculo contratual. Ao revés, há inúmeras despesas que a pessoa jurídica não está obrigada a suportar, mas que, ainda assim, são dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Assim, o caráter obrigatório ou espontâneo da despesa, isoladamente considerado, não é determinante para assegurar ou impedir a sua dedução. É preciso, como já mencionado, investigar a relação de pertinência existente entre a despesa e a atividade econômica da pessoa jurídica<sup>21</sup>, afastando-se ilações meramente subjetivas. Vem daí a lição de Humberto Ávila no sentido de que “a *necessidade* da despesa não deve ser confundida com a sua *obligatoriedade*, assim como a *liberalidade* de determinada despesa não deve ser confundida com a sua *facultatividade*”<sup>22</sup>.

Aliás, sobre esse último ponto, registre-se que o conceito de ato de liberalidade, apto a justificar a glosa de determinados dispêndios suportados pela pessoa jurídica, deve ser entendido em seu sentido técnico e objetivo, na condição de ato de favor ou benevolência estranho à atividade econômica e à função social da empresa, contrário aos estatutos sociais ou que excede aos poderes conferidos aos administradores<sup>23-24</sup>. Assim, o ato de liberalidade deve ser interpretado à luz do direito privado, em especial do art. 154 da Lei n. 6.404/1976, segundo o qual é

<sup>20</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. vol. I, p. 858-870.

<sup>21</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – deduções vedadas pela Lei 9.249, de 26.12.1995. *Imposto de Renda – alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 45.

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 91.

<sup>23</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 873-879.

<sup>24</sup> Como ensina Hugo de Brito Machado: “A lei pode validamente prescrever a não consideração como despesa de desembolsos que [...] constituam mera liberalidade do contribuinte.” (Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional e o Imposto de Renda. Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 55).

vedado ao administrador praticar atos de liberalidade às custas da companhia<sup>25</sup>. A esse respeito, Nelson Eizirik ensina que “os atos de liberalidade são aqueles que, embora diminuam o patrimônio da companhia, não lhe trazem qualquer benefício ou vantagem econômica. Assim, haverá liberalidade quando uma parcela do patrimônio da companhia for indevidamente conferida a terceiros, sem contrapartida equitativa”<sup>26</sup>.

Logo, a análise acerca da existência, ou não, de ato de liberalidade por parte da pessoa jurídica deve ser objetiva e direcionada à identificação de despesas incorridas em favor de terceiros, de forma graciosa e sem vinculação aos objetivos sociais da empresa<sup>27</sup>. Dito de outra forma, o ato de liberalidade, em seu sentido técnico jurídico, compreende apenas os atos estranhos à atividade econômica da pessoa jurídica e ao seu papel social.

Feitas essas considerações gerais sobre o conceito de *despesa necessária*, é possível passar para a análise dos gastos relacionados ao pagamento de propina.

#### 4. As despesas com o pagamento de propina

Como se pôde verificar da análise acima, o caráter lícito ou ilícito do ato ou negócio jurídico que gerou o reconhecimento da despesa não foi alçado pelo art. 47 da Lei n. 4.506/1964 como condição para a sua dedução do lucro líquido, para fins determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Essa irrelevância da licitude ou ilicitude não foi impensada. Trata-se de mera decorrência do “pecunia non olet”, frase atribuída ao Imperador Vespasiano, que, ao ser questionado por seu filho Tito a respeito da imposição de tributos sobre os usuários de banheiros públicos, respondeu-lhe que “o dinheiro não tem cheiro”, o que evidenciava a ideia de que o mau cheiro dos banheiros públicos não se transmitia ao dinheiro pago pelo seu uso. Daí a noção de que o resultado das atividades ilícitas pode ser tributado<sup>28</sup>.

Não por acaso, o art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”) prevê que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros. Essa regra deve ser interpretada à luz do art. 116, inciso I, do

<sup>25</sup> Veja-se: “Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa. [...] § 2º É vedado ao administrador: a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia.”

<sup>26</sup> EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. vol. III – Arts. 138 a 205, p. 130. No mesmo sentido, conferir: VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedade por ações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1941. vol. II, p. 39.

<sup>27</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. vol. II, p. 873.

<sup>28</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do *non olet* e a dimensão da riqueza projetada na ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 40.



mesmo diploma normativo, segundo o qual, em se tratando de *situação de fato*, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

É justamente esse o caso do IRPJ e da CSLL, cujos fatos geradores não estão vinculados a atos ou negócios jurídicos específicos (embora regras específicas de incidência dos citados tributos possam estar vinculadas a negócios jurídicos específicos). Assim, tanto os rendimentos, quanto os gastos provenientes de atividades ilícitas podem ser considerados na determinação da *renda* e do *lucro* para fins de incidência de tais tributos.

Veja-se que a prática de atos ilícitos autoriza a aplicação das penalidades eventualmente previstas em leis, mas não justifica a tributação mais onerosa. O contribuinte não deve pagar mais IRPJ e CSLL apenas porque a despesa paga ou incorrida decorre de ato ilícito, sendo que a glosa de despesas sob esse fundamento equivaleria à utilização de tributos como sanção por ato ilícito, que é vedado pelo art. 3º do CTN<sup>29</sup>.

Isso não significa, obviamente, que qualquer despesa decorrente de suborno será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Será necessário averiguar, em cada caso concreto, a sua relação de pertinência com a atividade econômica da pessoa jurídica. Um exemplo pode ajudar na compreensão: imagine-se que determinada pessoa jurídica efetue o pagamento de propina para funcionário público do Estado estrangeiro, com o objetivo de realizar a venda de produtos para o governo local. Porém, em sua escrituração contábil, a sociedade investida registra as despesas com o pagamento de comissão, para não evidenciar o pagamento de propina.

Tal situação foi enfrentada no Parecer n. 00003/2016/PFE, no qual a Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) examinou caso em que uma empresa brasileira foi acusada de efetuar pagamento de propina para funcionários públicos estrangeiros para viabilizar a venda de aeronaves para República Dominicana, Arábia Saudita e Moçambique.

Segundo a CVM, essas infrações contábeis falseiam a real capacidade de expansão de negócios da empresa e lesam os direitos dos investidores, em violação aos princípios de transparência aplicáveis às companhias abertas e à exigência de fidedignidade dos registros contábeis. Assim, na visão daquela autarquia, a companhia teria efetuado registros contábeis falsos ao indicar despesas com comissões pagas a representantes comerciais, o que constitui uma violação ao dever de divulgar informações verdadeiras, completas e consistentes, que não induzam o investidor a erro.

---

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 97.

No que tange ao direito tributário, independentemente de tal infração contábil, que afeta a transparência e a fidedignidade dos registros contábeis, é de se reconhecer que o pagamento de propinas efetivamente proporcionou a venda de aeronaves. Trata-se, portanto, de despesa necessária à atividade da empresa e à fonte produtora dos rendimentos.

Apenas para efeito de comparação com o exemplo anterior, suponha-se um caso em que a pessoa jurídica no Brasil efetua o pagamento de propina para candidato político que é amigo do seu sócio fundador. Esse candidato não foi eleito e a sociedade não teve qualquer benefício com o pagamento irregular de tal valor. Trata-se, portanto, da assunção de gasto estranho à atividade econômica da pessoa jurídica e à função social da empresa, por se tratar de dispêndio que não surge no curso das atividades normais da empresa e que não contribui para a atividade da empresa e para a manutenção da fonte produtora de rendimentos. Consequentemente, tal despesa será indedutível para fins fiscais, por não atender aos critérios estabelecidos no art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

### **5. A glosa de despesas no caso de pagamentos sem causa e a beneficiário não identificado**

É comum se afirmar que não há, no direito tributário brasileiro, regra jurídica específica vedando a dedução de gastos com propina<sup>30</sup>, motivo pelo qual seria aplicável, a tal situação, a regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais previstas art. 47 da Lei n. 4.506/1964. Não obstante, é preciso investigar a possibilidade de aplicação, aos pagamentos de propina, do art. 2º da Lei n. 3.470/1958, atualmente consolidado no art. 316 do RIR/2018, segundo o qual o não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes (i) quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento; e (ii) quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Esse dispositivo legal não trata exclusivamente dos pagamentos relacionados a atos ilícitos, podendo alcançar casos em que a causa do pagamento é lícita, mas não foi devidamente comprovada e cujo beneficiário não foi identificado. De qualquer forma, não há dúvida de que essa norma jurídica também se aplica aos casos de crimes e outros ilícitos, nos quais não é incomum a verificação dos requisitos para a sua aplicação<sup>31</sup>.

Desde logo, cabe frisar que os requisitos arrolados na hipótese normativa do art. 2º da Lei n. 3.470/1958 são cumulativos, de tal sorte que, para o desencadea-

<sup>30</sup> Conferir, por todos, ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 96.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125.

mento de sua consequência (indedutibilidade da despesa), é necessário que sejam satisfeitos ambos os requisitos (pagamento sem causa e beneficiário não identificado).

Sabe-se que o “modus operandi” do pagamento de propinas pode envolver negócios jurídicos simulados, que são formalizados pelas partes como contratos de comissão ou contratos de prestação de serviços, com o intuito de ocultar ou encobrir os verdadeiros fatos dissimulados (i.e., pagamentos irregulares a agentes públicos ou políticos).

Segundo o art. 167 do Código Civil, é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. No caso do pagamento de propina, não poderá substituir o fato dissimulado, uma vez que a tratativa escondida não atende aos requisitos de validade dos negócios jurídicos, que exigem agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (art. 104 do Código Civil). Assim, sendo ilícito o objeto do arranjo dissimulado (pagamento de propina), é de reconhecer a sua nulidade, por força da regra geral do art. 166, inciso II, do Código Civil.

Em tal cenário, a causa jurídica do desembolso financeiro, indicada pelas partes no contrato de comissão ou no contrato de prestação de serviços, é não verdadeira<sup>32</sup>.

A questão que se coloca, neste ponto, consiste em saber se o art. 2º da Lei n. 3.470/1958, ao exigir a identificação da causa que deu origem ao rendimento, pressupõe de uma causa jurídica lícita e real, ou se, ao contrário, a identificação de uma causa ilícita e irreal é o suficiente para justificar a dedução da despesa para fins fiscais.

O exame do conceito de *causa* deve ter como ponto de partida o Código Civil, para então seguir para o âmbito do Direito Tributário, no qual seu exame deve ser orientado pela noção do “pecunia non olet”, examinado linhas acima. Essa análise do Direito Privado é relevante porque o art. 2º da Lei n. 3.470/1958 exige a identificação da *causa* que justifica o pagamento do valor que constitui o rendimento para o beneficiário.

De plano, cabe registrar que, em razão de sua amplitude, o art. 2º da Lei n. 3.470/1958 não trata especificamente da *causa do negócio jurídico* (i.e., função econômico-social que justifica a criação de determinado tipo contratual e estabelece o seu regime jurídico)<sup>33</sup>, mas, sim, da chamada *causa de atribuição patrimonial*, que justifica o pagamento do valor que constitui o rendimento.

<sup>32</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 129.

<sup>33</sup> Embora a causa jurídica seja geralmente definida como função prático-social ou função econômico-social do negócio jurídico, Antonio Junqueiro de Azevedo esclarece que, mesmo na hipótese de negócio jurídico indireto (v.g., utilização da compra e venda com cláusula de retrovenda com função da garantia), o uso do negócio jurídico com outra função ou finalidade não altera a sua

Segundo Antonio Junqueira de Azevedo, sempre que há um deslocamento patrimonial de um sujeito de direito em favor de outro, deve-se procurar a causa que justifica essa atribuição<sup>34</sup>. O pagamento, via de regra, é ato jurídico “stricto sensu” de cumprimento de obrigação, que consiste na entrega de dinheiro (direito subjetivo patrimonial que integra o patrimônio de uma pessoa). Assim, a identificação à causa de atribuição patrimonial envolve a análise da causa da transferência de titularidade de direitos subjetivos patrimoniais e de deveres jurídicos patrimoniais. Excepcionalmente, o pagamento poderá dar origem a uma relação jurídica de crédito autônoma, segregada de uma obrigação primitiva. É o que ocorre, por exemplo, no chamado *pagamento com sub-rogação* feito por terceiro<sup>35</sup>.

A distinção entre *causa do negócio jurídico* e *causa de atribuição patrimonial* é elucidada por Custódio da Piedade Ubaldino Miranda, para quem a causa de atribuição patrimonial remonta à origem da obrigação de efetuar o pagamento, que não decorre, necessariamente, de um negócio jurídico. Trata-se da justificativa para determinada atribuição patrimonial, que abrange qualquer benefício suscetível de avaliação pecuniária<sup>36</sup>. Assim, embora o negócio jurídico possa ser a causa de atribuição patrimonial que justifique determinado pagamento, é certo que o vínculo obrigacional também pode surgir diretamente da lei ou de outros atos jurídicos em sentido estrito. Daí ser mais apropriado interpretar a primeira condição prevista no art. 2º da Lei n. 3.470/1958 como *causa de atribuição patrimonial*, que justifica a realização do pagamento feito pelo contribuinte.

Feito esse esclarecimento, é preciso enfrentar o disposto no art. 883 do Código Civil, que, ao tratar do pagamento indevido, dispôs que “não terá direito à repetição aquele que deu alguma coisa para obter fim ilícito, imoral, ou proibido por lei”.

Essa ausência do direito à repetição do pagamento feito pelo *solvens* demonstra que o pagamento reprovado pelo Direito não dá ensejo à caracterização do “enriquecimento sem causa”. Isso porque a consequência do pagamento sem causa, segundo o art. 884 do Código Civil, é a restituição do valor indevidamente auferido, com atualização monetária.

---

causa jurídica, que é elemento categoria inderrogável, que fixa o tipo e o regime jurídico de cada negócio (AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico – existência, validade e eficácia*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 150).

<sup>34</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico e declaração negocial: noções gerais e formação de declaração negocial*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1986, p. 124.

<sup>35</sup> Eis a precisa lição de Orlando Gomes: “Não é possível qualificar uniformemente o pagamento. Sua natureza depende da qualidade da prestação e de quem o efetua. Feito por terceiro é um negócio jurídico e, igualmente, se, além de extinguir a obrigação, importa transferência de propriedade da coisa dada pelo *solvens* ao *accipiens*, admitida em algumas legislações. Em outras modalidades, é ato jurídico ‘stricto sensu’.” (GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 92)

<sup>36</sup> MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Teoria geral do negócio jurídico*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 156.

A interpretação “a contrario sensu” do art. 883 do Código Civil conduz ao entendimento de que, não sendo hipótese de enriquecimento sem causa, o pagamento feito para obter fim ilícito, imoral ou proibido por lei constituiria um *pagamento com causa*, ainda que o seu fim seja ilícito (por oposição ao *pagamento sem causa*). Consequentemente, seria razoável entender que, para efeito de aplicação do art. 2º da Lei n. 3.470/1958, não importa se a causa é *lícita* ou *ilícita*. A hipótese normativa formulada pelo legislador alcançaria apenas o pagamento sem causa, mas não o pagamento com causa ilícita ou reprovada pelo Direito.

Essa interpretação é reforçada por diversas disposições do Código Civil que utilizam o termo causa de forma ampla, sem investigação do seu caráter lícito ou ilícito. Para fins de ilustração, é possível citar o art. 927 do Código Civil, segundo o qual “aquele que, por ato ilícito *causar* dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”. Outro exemplo pode ser encontrado no art. 1.217 do Código Civil, segundo o qual “o possuidor de boa-fé não responde pela perda ou deterioração da coisa, a que não der *causa*”.

Dáí se infere que, no Código Civil, a causa não é lícita ou ilícita, pois ela é a fonte originária de algum efeito ou alguma consequência. Tanto isso é verdade que, nos casos em que o Código Civil qualifica a causa, não se fala em licitude ou ilicitude, mas, sim, em *causa justa* ou *causa necessária* à produção de determinado efeito ou determinada consequência. É o caso, por exemplo, do art. 57 do Código Civil, segundo o qual “a exclusão do associado só é admissível havendo *justa causa*, assim reconhecida em procedimento que assegure direito de defesa e de recurso, nos termos previstos no estatuto”. Em sentido semelhante, cite-se o art. 602 do diploma civil, de acordo com o qual “o prestador de serviço contratado por tempo certo, ou por obra determinada, não se pode ausentar, ou despedir, *sem justa causa*, antes de preenchido o tempo, ou concluída a obra”.

Não obstante, cabe ressaltar que tal interpretação não é unânime na doutrina. Para Orlando Gomes, a causa de atribuição patrimonial sempre exige uma razão justa, um título legítimo ou um motivo lícito<sup>37</sup>. De acordo com tal interpretação, o art. 883 do Código Civil, ao reconhecer que o *solvens* não tem direito à restituição do valor pago, não reconhece a existência de *causa de atribuição patrimonial* no pagamento feito para obter fim ilícito, imoral ou proibido por lei. Na realidade, essa ausência do direito à restituição do valor pago para obter fim ilícito, imoral ou proibido por lei, no contexto da configuração do *enriquecimento sem causa*, decorreria do brocardo “*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”, segundo o qual a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza. Não se trataria, portanto, de um reconhecimento de que pagamentos feitos para obter fim ilícito, imoral ou proibido por lei possuem uma causa perante o Direito.

Para tal corrente, a circunstância de que os atos ilícitos se enquadram na categoria dos fatos jurídicos não significa que a causa do pagamento poderia ter

<sup>37</sup> GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 251.

um fim ilícito, imoral ou proibido por lei. Ainda que o ato ilícito possa gerar consequências jurídicas, como a imposição de sanção e a obrigação de indenizar, o pagamento da indenização teria como causa a lei que impõe o dever de reparar o dano, e não o ato ilícito em si. É o que apregoa Orlando Gomes, para quem “é a lei, em última análise, que contra a vontade do agente o faz sujeito passivo da obrigação, impondo-lhe o dever de prestar indenização”<sup>38</sup>. Assim, o pagamento corresponderia ao fluxo monetário, mas a causa de atribuição patrimonial sempre dependeria de um deslocamento patrimonial lícito.

Na esteira do pensamento de Orlando Gomes, a atribuição patrimonial, caracterizada pelo deslocamento de um direito da esfera jurídica de um titular para outro, depende de uma causa jurídica. Essa causa é o que justifica o deslocamento e a nova atribuição patrimonial. Se o pagamento não tem causa, significa que não há um deslocamento patrimonial justificado perante o Direito, tal como ocorre no pagamento de propina feito para a obtenção de vantagem ilícita, no qual não haveria uma causa de atribuição patrimonial subjacente. Tratar-se-ia, portanto, de pagamento (deslocamento patrimonial) feito para cumprir obrigação inexistente e nula perante o Direito.

Como se pode ver, o tema relativo à investigação do caráter lícito ou ilícito da causa pode suscitar debates na doutrina civilista, o que se deve, entre outras razões, à ausência de um estatuto teórico consolidado a respeito dos ilícitos, cujo estudo sempre ficou bastante centrado na questão da responsabilidade civil. Sucede que a responsabilidade civil é efeito ou consequência, que não se confunde com o fato jurídico, lícito ou ilícito, que origina o dever de indenizar. Assim, a causa do pagamento, que corresponde à ação ou omissão que originou o dever de indenizar, pode constituir um ato ilícito. Isso não quer dizer, porém, que os atos ilícitos geram apenas o dever de indenizar (art. 927 do Código Civil), tampouco que os atos ilícitos estão restritos aos casos de violação de direito alheio<sup>39</sup>.

Imagine-se, como exemplo, o pagamento feito por uma pessoa jurídica no âmbito das chamadas “pirâmides financeiras”. Não há dúvida de que tais arranjos contratuais constituem crime contra a economia popular, sendo considerados, portanto, como negócios jurídicos com objeto ilícito<sup>40</sup>. Não obstante, será que se pode afirmar que o pagamento em questão não tem causa para efeito do art. 2º da Lei n. 3.470/1958, ainda que o negócio jurídico seja considerado nulo perante o Direito Civil? É nesse ponto que, independentemente das discussões existentes na órbita civil, a noção do “pecunia non olet” parece justificar uma interpretação mais satisfatória do conceito de causa.

Para o Direito Tributário, a importância de conhecer a causa não está em determinar se há licitude ou não, mas, sim, em identificar a justificativa para o

<sup>38</sup> GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 255.

<sup>39</sup> NETTO, Felipe Peixoto Braga. *Teoria dos ilícitos civis*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 25-37.

<sup>40</sup> Por todos, conferir: TJ-MG, Apelação Civil n. 10145130057634001, de 6 de maio de 2016.

pagamento, o que é essencial para que possa haver a aplicação da norma tributária adequada ao caso concreto e a análise da dedutibilidade, ou não, da despesa incorrida pelo contribuinte. Assim, a identificação da causa permite a aplicação das normas tributárias pertinentes, pois sem o conhecimento da causa, não se pode dizer que o fato foi revelado em seu todo.

A ilicitude do arranjo ou transação é irrelevante para qualificar uma despesa como necessária ou um rendimento como tributável. Afinal, se houvesse indedutibilidade somente em decorrência da ilicitude, o aumento do IRPJ e da CSLL decorrente da glosa da despesa teria característica de penalidade, contrariando o art. 3º do CTN. É por essa razão que as normas sobre dedutibilidade de despesas não se referem à licitude ou ilicitude do ato ou negócio jurídico que gerou o seu desembolso pela pessoa jurídica.

Avançando na análise do tema, cabe reiterar que os requisitos previstos no art. 2º da Lei n. 3.470/1958 são cumulativos. Assim, para que a despesa com o pagamento de propina possa ser glosada pelo Fisco, é preciso que, mesmo após a constatação da simulação e a exposição do fato simulado, não seja possível identificar o beneficiário do pagamento. Essa ausência de identificação do beneficiário pode vir a ocorrer no caso de estruturas utilizando sociedades e contas bancárias no exterior detidas por terceiros.

Nesse ponto, a dúvida que poderia surgir consiste em saber se o art. 2º da Lei n. 3.470/1958 exige a identificação apenas do *beneficiário formal* do pagamento, ou se, ao revés, seria necessária a identificação do *efetivo beneficiário*.

No plano puramente normativo, a regra jurídica em questão parece exigir apenas identificação do benefício formal do pagamento, sem a necessidade de examinar o percurso do pagamento até o seu efetivo beneficiário. Ou seja, o que o beneficiário formal faz com os recursos recebidos é fato posterior à relação jurídica primitiva, que deve receber o tratamento jurídico-tributário que lhe for cabível. Esse é um dos aspectos que diferencia o art. 2º da Lei n. 3.470/1958 do art. 26 da Lei n. 12.249/2010, que expressamente requer a identificação do efetivo beneficiário, assim considerado “a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro” (§ 1º do art. 26 da Lei n. 12.249/2010)<sup>41</sup>.

Porém, uma vez caracterizada a simulação relativa, não se deve aplicar a regra do art. 2º da Lei n. 3.470/1958 sobre o negócio jurídico mentiroso, cujo conteúdo e partes não são verdadeiros e pretendem apenas esconder o negócio jurídico dissimulado. Afinal, o “laranja” ou “testa de ferro”, utilizado para o pa-

---

<sup>41</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Os mecanismos de resistência fiscal e as condições para a dedução de despesas em operações com paraísos fiscais – reflexões sobre o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 709-710.

gamento de propina, apenas substitui, no acordo simulatório, o sujeito de direito efetivo. Logo, uma vez caracterizada a simulação, a consequência implacável é que as normas tributárias devem incidir sobre o negócio jurídico dissimulado, sendo necessária, portanto, a identificação do real sujeito de direito, que figura como efetivo destinatário dos efeitos do negócio jurídico dissimulado. Não se trata, portanto, de discutir a identificação do *beneficiário formal* ou do *efetivo beneficiário*, mas, sim, de aplicar a regra jurídica sobre a verdadeira parte do negócio jurídico dissimulado.

De todo modo, fato é que, uma vez identificado o beneficiário do pagamento, não caberá a glosa das despesas apenas com fundamento art. 2º da Lei n. 3.470/1958, sem prejuízo da análise de sua relação de pertinência com a atividade da empresa.

## 6. As Convenções Internacionais celebradas pelo Brasil

A Convenção Interamericana contra a Corrupção foi o primeiro instrumento internacional a reconhecer a importância supranacional do combate à corrupção, tendo sido assinada por 36 países da América (América do Norte, América Central e América do Sul), incluindo o Brasil, no qual foi promulgada pelo Decreto n. 4.410/2002.

O art. III dessa Convenção prevê que os Estados Partes “convêm em considerar a aplicabilidade de medidas, em seus próprios sistemas institucionais destinadas a criar, manter e fortalecer leis que vedem tratamento tributário favorável a qualquer pessoa física ou jurídica em relação a despesas efetuadas com violação dos dispositivos legais dos Estados Partes contra a corrupção”. Essa cláusula se insere no rol das “medidas preventivas” a serem inseridas nos sistemas jurídicos das partes contratantes para fortalecer o combate à corrupção. Trata-se, portanto, de um compromisso assumido no plano internacional, mas que não altera as leis internas dos países signatários.

No âmbito da OCDE, o Brasil assinou a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros (CCCFPE), que foi promulgada pelo Decreto n. 3.678/2000, que foca na corrupção envolvendo funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais. O art. 8º da CCCFPE, ao tratar da contabilidade, prevê que “cada Parte deverá tomar todas as medidas necessárias, no âmbito de suas leis e regulamentos sobre manutenção de livros e registros contábeis, divulgação de declarações financeiras, e sistemas de contabilidade e auditoria, para proibir o estabelecimento de contas de caixa ‘dois’, a realização de operações de caixa ‘dois’ ou operações inadequadamente explicitadas, o registro de despesas inexistentes, o lançamento de obrigações com explicitação inadequada de seu objeto, bem como o uso de documentos falsos por companhias sujeitas àquelas leis e regulamentos com o propósito de corromper funcionários públicos estrangeiros ou ocultar tal corrupção”. Embora alguns dos temas tratados no âmbito da escrituração contábil possam ter repercussões fiscais,

---

SANTOS, Ramon Tomazela. A Dedutibilidade de Despesas com o Pagamento de Propina à Luz das Leis Internas e das Convenções Internacionais Celebradas pelo Brasil.



a CCCFPE não contém dispositivo expresso vedando a dedução de despesas com suborno.

Não obstante a ausência de cláusula expressa, em 25 de maio de 2009, a OCDE editou nova recomendação indicando que os países signatários deveriam proibir explicitamente a dedutibilidade fiscal de suborno pago a funcionários públicos estrangeiros. Na visão da OCDE, tal vedação deve ser estabelecida por lei ou por qualquer outro meio vinculativo que tenha o mesmo efeito, independentemente da abertura de uma investigação pelas autoridades responsáveis pela persecução criminal ou da instauração de processo judicial<sup>42</sup>.

Tais recomendações são comumente chamadas de “soft-law”, o que, para Jan Klabbers<sup>43</sup>, representa uma “*contradictio in terminis*”, pois uma orientação não vinculante e sem força coercitiva<sup>44</sup> (“soft”) não poderia ser qualificada como norma jurídica (“law”). Todavia, isso não significa que os instrumentos de “soft-law” sejam irrelevantes no âmbito do direito internacional<sup>45</sup>. Paulo Borba Casella aponta que, embora a exata configuração normativa dos instrumentos de “soft-law” seja incerta à luz dos tradicionais patamares de juridicidade, a multiplicação da utilização dessa ferramenta vem ao encontro dos anseios da comunidade internacional, sendo que essa regulamentação incipiente poderá ser posteriormente vertida em normas de direito internacional<sup>46</sup>. Além disso, a experiência mostra que tais materiais, por vezes, são aptos a gerar cumprimento voluntário e a estimular comportamentos específicos dos Estados<sup>47</sup>, por conta de diversos fatores que vão desde a coincidência de interesses até a pressão política internacional<sup>48</sup>.

Daí a rejeição dessa classificação binária entre jurídico (“law”) e não jurídico (“non-law”) por Dinah Shelton, professora da Universidade George Washington. Essa autora, ciente da dinâmica própria do direito internacional público, prefere

---

<sup>42</sup> OECD. *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*. Paris: OECD, 2009. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/crime/2009-recommendation.pdf>.

<sup>43</sup> KLABBERS, Jan. The redundancy of soft law. *Nordic Journal of International Law* vol. 65, No. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 1996, p. 167-182.

<sup>44</sup> A afirmação acima deve ser compreendida em termos relativos, pois não se pretende tomar uma posição sobre o papel, ou não, da sanção ou coerção como uma característica essencial da norma jurídica e do Direito. Para uma análise do tema, conferir: SCHAUER, Frederick. *The force of law*. Cambridge: Harvard University Press, 2015.

<sup>45</sup> VAN DER BRUGGEN, Edwin. The power of persuasion: notes on the sources of international law and the OECD commentary. *Intertax* vol. 31, No. 8/9. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2013, item 4 (*on-line*).

<sup>46</sup> CASELLA, Paulo Borba. *Fundamentos do direito internacional pós-moderno*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 1378-1379.

<sup>47</sup> CHARNEY, Jonathan L. Compliance with international soft law. In: SHELTON, Dinah (coord.). *Commitment and compliance: the role of non-binding norms in the international legal system*. New York: Oxford University Press, 2000, p. 116.

<sup>48</sup> Para uma análise da dinâmica que rege as relações internacionais, conferir: GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A. *The limits of international law*. New York: Oxford University Press, 2006.

pensar nas relações de vinculação entre os Estados como um contínuo que reflete diferentes graus de vinculação, partindo da mera recomendação até chegar à norma jurídica cogente<sup>49</sup>.

A maior evidência de que instrumentos de “soft-law” podem gerar cumprimento voluntário e estimular comportamentos específicos dos Estados reside no fato de que essa nova recomendação editada pela OCDE justificou a edição, pela Receita Federal do Brasil, do Ato Declaratório Interpretativo (“ADI”) RFN n. 32/2009, segundo o qual os pagamentos efetuados a título de recompensa pela prática de infrações legais ou a elas relacionadas, em especial aquelas mencionadas no art. 1 da CCCFPE, são indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Esse ADI cita, como fundamentos normativos, disposições do Código Penal e do Código Civil sobre corrupção e negócios jurídicos com objeto ilícito, bem como a regra geral de dedução de despesas do art. 47 da Lei n. 4.506/1964 e a regra de indedutibilidade de certas despesas prevista no art. 13 da Lei n. 9.249/1995, o que apenas corrobora que não há lei expressa no Brasil vedando expressamente a dedução de despesas com o pagamento de propina.

Em rigor, as disposições invocadas no ADI RFN n. 32/2009 não fornecem base legal para a sua conclusão, pelo menos não em caráter geral. Não se pode afirmar, apenas com base nos preceitos normativos invocados, que “os pagamentos efetuados a título de recompensa pela prática de infrações legais [...] são indedutíveis [...]”. Essa constatação conduz à conclusão de que o ADI RFN n. 32/2009 é ilegal.

O Brasil também assinou a Convenção da Organização das Nações Unidas (“ONU”) contra a Corrupção, que representa grande marco no combate global à corrupção, em virtude de sua ampla abrangência (mais de 180 países).

O art. 12(4) dessa Convenção, que foi promulgada no País pelo Decreto n. 5.687/2006, suscita polêmicas em relação ao seu alcance. Essa cláusula convencional prevê que “cada Estado Parte ditará a dedução tributária relativa aos gastos que venham a constituir suborno [...] e, quando proceder, relativa a outros gastos que tenham tido por objetivo promover um comportamento corrupto”.

Conquanto a redação da cláusula estabeleça que cada Estado “ditará” a dedução fiscal de despesas com suborno, Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galvão sustentam que essa tradução não seria a mais adequada do texto original da Convenção da ONU. Segundo esses autores, como a versão em inglês utiliza o termo “disallow” (recusar), a versão em espanhol emprega o verbo “denegar”

---

<sup>49</sup> SHELTON, Dinah. Law, non-law and the problem of soft-law. In: SHELTON, Dinah (coord.). *Commitment and compliance: the role of non-binding norms in the international legal system*. New York: Oxford University Press, 2000, p. 1-20. No mesmo sentido: HOLLIS, Duncan B. Sources in interpretation theories: an interdependent relationship. In: BESSON, Samantha *et al.* (coord.). *The Oxford handbook of the sources of international law*. Oxford: Oxford University Press, 2017, p. 422-446.

(indeferir), e a versão em francês adota o verbo “refuser” (recusar), o Brasil estaria obrigado a vedar a dedução das despesas de suborno<sup>50</sup>.

De fato, na versão em inglês, o art. 12(4) da Convenção da ONU contra Corrupção prevê que “each State Party shall disallow the tax deductibility of expenses that constitute bribes [...] and, Where appropriate, other expenses incurred in furtherance of corrupt conduct”<sup>51</sup>.

Na versão em língua espanhola, essa cláusula convencional apresenta a seguinte redação: “Cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno [...] y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto”<sup>52</sup>.

Já na versão em francês, a redação da cláusula é a seguinte: “Chaque État Partie refuse la déductibilité fiscale des dépenses qui constituent des pots-de-vin [...] et, s’il y a lieu, des autres dépenses engagées à des fins de corruption.”<sup>53</sup>

Incorreções ou potenciais divergências na tradução dos textos dos tratados internacionais não são eventos raros. Na esfera tributária, a tradução do termo “tax” como “imposto” nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil já suscitou dúvidas sobre a abrangência da contribuição social sobre o lucro. De modo semelhante, a tradução da expressão “liable to tax” como “sujeito a imposto”, em vez de “suscetível à imposição fiscal”, acarretou a dificuldade de saber se a pessoa abrangida pelo escopo subjetivo do acordo de bitributação deve ser efetivamente tributada para que seja qualificada como residente, ou se, ao revés, bastaria a sujeição potencial ao poder de tributar do Estado.

Para enfrentar essa questão, é preciso lembrar que o art. 33 (1) da Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados (“CVDT”) prevê que, “quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado”. No caso da Convenção da ONU contra Corrupção, o seu art. 71 estabelece que os textos em árabe, chinês, espanhol, francês inglês e russo possuem igual autenticidade, não tendo sido prevista qualquer prevalência para o caso de dúvida.

Dessa análise se extrai que a versão em português não é considerada autêntica. Tal constatação é relevante porque, segundo o art. 33 (4) da CVDT, “quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplica-

<sup>50</sup> 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. 182-183.

<sup>51</sup> Disponível em: [https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50026\\_E.pdf](https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50026_E.pdf).

<sup>52</sup> Disponível em: [https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163\\_S.pdf](https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf).

<sup>53</sup> Disponível em: [https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50027\\_F.pdf](https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50027_F.pdf).

ção dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos<sup>54</sup>. Diversamente, sendo a versão em português mera tradução, o texto original em idioma autêntico deve prevalecer.

Logo, tendo sido constada a existência de equívoco na tradução do art. 12(4) da Convenção da ONU contra Corrupção, deve-se reconhecer que, no plano internacional, o Brasil se obrigou a vedar a dedução das despesas com pagamento de propina.

Isso não significa, porém, que o art. 12(4) da Convenção da ONU contra Corrupção possa ser aplicado diretamente para justificar a glosa das despesas com o pagamento de propina ou suborno do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Essa aplicação direta não é possível por diversas razões. Primeiro, porque os tratados internacionais não podem constituir, diretamente, a obrigação tributária, tendo em vista que o princípio da legalidade tributária exige que o fato gerador do tributo e os seus elementos sejam veiculados por meio de lei em sentido estrito. Segundo, porque o comando prescritivo do art. 12(4) da Convenção da ONU contra Corrupção dirige-se ao Estado, que deverá negar a dedução fiscal de despesas com suborno. Terceiro, porque a versão da Convenção da ONU contra Corrupção foi publicada sem impor verdadeira vedação à dedução de despesas, cabendo ao Estado “ditar” a dedução tributária relativa aos gastos que venham a constituir suborno.

Superado esse ponto, surge a questão de saber se a ratificação e promulgação da Convenção da ONU contra Corrupção é compatível com a Constituição Federal e com o art. 43 do CTN e, em caso negativo, como resolver tal celeuma.

Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino defendem, em artigo a respeito do tema, que a ratificação da Convenção da ONU contra Corrupção criou uma situação paradoxal, pois obrigaria o Brasil a editar lei vedando a dedutibilidade de despesas com suborno, o que seria incompatível com o conceito de renda delimitado pelo CTN. Diante disso, tais autores pontuam que haveria duas alternativas para o Brasil: (i) denunciar a Convenção da ONU contra Corrupção, dada a sua incompatibilidade com o sistema tributário nacional; ou (ii) alterar o próprio art. 43 do CTN, excepcionando o princípio da renda líquida no caso de despesas decorrentes do pagamento de propinas<sup>55</sup>.

O tema merece uma análise mais detida.

Ainda que Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino assumam – implicitamente – a posição de que as regras de discriminação de competências tributá-

---

<sup>54</sup> Sobre o tema, vide: LANG, Michael. The interpretation of tax treaties and authentic languages. *Essays on tax treaties* – a tribute to David A. Ward. Amsterdam: IBFD, 2012, p. 15-32.

<sup>55</sup> 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. 209-211.

rias laborem com “tipos”, e não “conceitos”, o que se infere tanto de trabalhos anteriores, quanto do enfrentamento do tema a partir do CTN, a verdade é que o princípio da renda líquida possui assento constitucional, sendo reconstruído a partir da conjugação de diversas regras e princípios constitucionais, entre os quais a capacidade contributiva, a proibição de confisco, a proteção do mínimo existencial e a dissociação de outras materialidades constitucionais, como o patrimônio, o capital, o faturamento e o lucro. Por isso, é preciso examinar o tema a partir da Constituição Federal, antes de seguir para a análise do CTN.

No plano do Direito Internacional Público, o art. 27 da CVDT é expresso ao prover que “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”. Assim, sob a perspectiva internacional, a obrigação de cumprir os tratados internacionais permanece hígida, independentemente de qualquer disposição em sentido contrário existente no direito interno, seja de caráter constitucional (*v.g.* princípio da renda líquida), seja de caráter infraconstitucional (*v.g.* art. 43 do CTN). Essa abrangência do art. 27 da CVDT pode ser extraída não apenas do seu texto, que faz alusão às “disposições de direito interno” de forma ampla, mas também de sua gênese histórica. A redação de tal cláusula convencional, proposta na Conferência da ONU, teve a “intenção declarada de impedir que os Estados invocassem a respectiva Constituição, a fim de se subtraírem ao cumprimento dos tratados por ele livremente concluídos”.

A única exceção à regra geral acima reside no art. 46 do CVDT, que ressalva a hipótese de violação formal manifesta de norma fundamental de direito interno do Estado que disponha sobre a competência para concluir tratados internacionais<sup>56</sup>. Essa violação será manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda de conformidade com a prática normal e de boa-fé. Desse modo, segundo as disposições da CVDT, um Estado apenas poderá invalidar o consentimento manifestado na conclusão de um tratado internacional se houver violação manifesta das regras jurídicas de competência para a própria celebração do tratado internacional<sup>57</sup>. A razão para essa ressalva prevista no art. 46 do CVDT está relacionada ao fato de que, em tal situação, não se está diante de mero conflito material entre o tratado internacional e as disposições do direito interno, mas, sim, de uma violação manifesta às próprias regras de competência que autorizam o Estado a contrair, no livre exercício de sua soberania, obrigações internacionais.

---

<sup>56</sup> Confira-se: “1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.”

<sup>57</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Direito dos tratados*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 222-223.

Diante disso, pode-se assentar que eventual incompatibilidade da Convenção da ONU contra Corrupção com o princípio da renda líquida e o art. 43 do CTN não autoriza o descumprimento do compromisso internacional assumido pelo Brasil.

Examinado o tema sob o prisma internacional, faz-se necessário destacar – correndo o risco de dizer o óbvio – que sob o enfoque do direito interno, os tratados internacionais não podem afrontar a supremacia da Constituição. Isso é assim, segundo Francisco Rezek, em razão do caráter descentralizado da sociedade internacional contemporânea, na qual cada Estado pode ditar, no que lhe concerne, as regras de composição entre o direito internacional e o direito interno. Para cada Estado, a Constituição, vértice do ordenamento jurídico, determinará a estatura da norma jurídica veiculada por tratado internacional, sem se subpor ao produto normativo dos compromissos exteriores. É fundamental, portanto, se que preserve a supremacia da Constituição Federal, ainda que isso acarrete o descumprimento de compromissos assumidos no plano internacional e a consequente responsabilidade do Estado perante o direito das gentes<sup>58</sup>.

Essa afirmação a respeito da supremacia constitucional não significa, porém, que o compromisso assumido pelo Brasil no âmbito internacional seja integralmente incompatível com a Constituição Federal e o princípio da renda líquida. É possível vislumbrar diversas situações em que o pagamento de propina não está relacionado com a atividade econômica da pessoa jurídica, não sendo condição para a obtenção da renda. No tópico 5 deste estudo, foi mencionado o exemplo da pessoa jurídica que efetua o pagamento de propina para candidato político que é amigo do seu sócio fundador, sem que tenha sido auferido qualquer benefício com o pagamento irregular de tal valor.

Em tal situação, caso o pagamento de propina seja contabilizado como despesa e reduza o lucro líquido contábil, seria possível a sua adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, seja por força da regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, seja em virtude de regra específica a ser editada em cumprimento aos compromissos internacionais.

Nesse contexto, seria compatível com o princípio da renda líquida a introdução de regra jurídica exigindo o cumprimento de requisitos adicionais para a dedução de pagamento de propinas. Essa regra poderia, inclusive, ser formulada pela via negativa, considerando indedutível as despesas incorridas com o pagamento de propina ou suborno, salvo se houver, cumulativamente, (i) a identificação do efetivo beneficiário do pagamento; (ii) a comprovação da relação entre o valor pago e a atividade da pessoa jurídica; (iii) a comprovação do pagamento e dos benefícios usufruídos pela pessoa jurídica.

---

<sup>58</sup> REZEK, Francisco. *Direito internacional público – curso elementar*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 128.

À primeira vista, pode parecer que uma regra como essa seria inócua, uma vez que os pagamentos de propina que não possuem relação com a atividade econômica da pessoa jurídica já seriam indedutíveis pela regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

Embora essa constatação seja correta, a edição de uma norma jurídica específica teria o condão de cumprir a Convenção da ONU contra Corrupção no limite de sua compatibilidade com o sistema constitucional brasileiro. Nesse sentido, observe-se que o próprio art. 65 da aludida Convenção prevê que “cada Estado Parte adotará, *em conformidade com os princípios fundamentais de sua legislação interna*, as medidas que sejam necessárias, incluídas medidas legislativas e administrativas, para garantir o cumprimento de suas obrigações de acordo com a presente Convenção”. Ora, ao prever que as medidas legislativas podem ser adotadas “em conformidade com os princípios fundamentais de sua legislação interna”, a Convenção da ONU contra Corrupção abre espaço para que o Brasil adote uma regra vedando a dedução de despesas derivadas de atos de corrupção, cumprindo, assim, a obrigação assumida no plano internacional, na exata medida de sua compatibilidade com o sistema tributário brasileiro.

Por fim, essa alternativa demonstra o comprometimento do Brasil com consecução da finalidade da Convenção da ONU contra Corrupção, seja porque elimina parte da indeterminação inerente ao art. 47 da Lei n. 4.506/1964 em relação aos gastos com pagamento de propina, seja porque a inversão do ônus da prova transferiria para o contribuinte a tarefa de demonstrar que a despesa é necessária para a atividade da empresa, invertendo, nesse particular, a lógica atual do sistema de exceções taxativas.

## 7. Conclusões

Como visto no presente estudo, o conceito de despesa necessária deve ser aplicado segundo critérios objetivos, a partir da análise do vínculo entre a despesa e a atividade econômica da pessoa jurídica, afastando-se, assim, ilações de ordem pessoal e subjetiva. Além disso, o conceito de despesa necessária independe de obrigatoriedade jurídica ou compulsoriedade, de tal sorte que o dispêndio não precisa ser inevitável ou imprescindível para que possa ser deduzido do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O caráter lícito ou ilícito do ato ou negócio jurídico que gerou o reconhecimento da despesa não foi alçado pelo art. 47 da Lei n. 4.506/1964 como condição para a sua dedução do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Essa irrelevância da licitude ou ilicitude não foi impen-sada, tratando-se de mera decorrência do “pecunia non olet”, que está refletido nos arts. 116, inciso I, e art. 118, inciso I, ambos do CTN, segundo o qual a definição legal do fato gerador deve ser interpretada a partir da situação de fato descrita em hipótese normativa, abstraindo-se da validade jurídica dos atos efeti-

vamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros. Daí se extrai que a prática de atos ilícitos autoriza a aplicação das penalidades eventualmente previstas em leis, mas não justifica a tributação mais onerosa. O contribuinte não deve pagar mais IRPJ e CSLL apenas porque a despesa paga ou incorrida decorre de ato ilícito.

Isso não significa, obviamente, que qualquer despesa decorrente de suborno será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Será necessário averiguar, em cada caso, a sua relação de pertinência com a atividade econômica da pessoa jurídica, em linha com a regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

Além da regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais, o pagamento de propina pode estar sujeito ao disposto no art. 2º da Lei n. 3.470/1958, segundo o qual o não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes (i) quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento; e (ii) quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Com relação às convenções internacionais, é de se reconhecer que o Brasil efetivamente se obrigou a vedar a dedução das despesas com pagamento de propina. Sendo assim, para cumprir esse compromisso internacional e, ao mesmo tempo, não violar o princípio da renda líquida e o art. 43 do CTN, o Brasil poderia editar uma regra considerando indedutível as despesas incorridas com o pagamento de propina, salvo se houver, cumulativamente, (i) a identificação do efetivo beneficiário do pagamento; (ii) a comprovação da relação entre o valor pago e a atividade da pessoa jurídica; (iii) a comprovação do pagamento e dos benefícios usufruídos pela pessoa jurídica.

## 8. Bibliografia

ÁVILA, Humberto. Operações de proteção contra variação do dólar e de redução dos custos operacionais. *Hedge. Swap*. Dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das despesas incorridas e das perdas sofridas. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 193. São Paulo: Dialética, 2011.

ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico – existência, validade e eficácia*. São Paulo: Saraiva, 2002.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico e declaração negocial: noções gerais e formação de declaração negocial*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1986.



- BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos ilícitos civis*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2014.
- CASELLA, Paulo Borba. *Fundamentos do direito internacional pós-moderno*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- CHARNEY, Jonathan L. Compliance with international soft law. In: SHELTON, Dinah (coord.). *Commitment and compliance: the role of non-binding norms in the international legal system*. New York: Oxford University Press, 2000.
- EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. vol. III – arts. 138 a 205.
- GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A. *The limits of international law*. New York: Oxford University Press, 2006.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- HOLLIS, Duncan B. “Sources in interpretation theories: an interdependent relationship. In: BESSON, Samantha et al. (coord.). *The Oxford handbook of the sources of international law*. Oxford: Oxford University Press, 2017.
- KLABBERS, Jan. The redundancy of soft law. *Nordic Journal of International Law* vol. 65, No. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 1996.
- LANG, Michael. The interpretation of tax treaties and authentic languages. *Essays on tax treaties – a tribute to David A. Ward*. Amsterdam: IBFD, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o Imposto de Renda. *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do *non olet* e a dimensão da riqueza projetada na ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Direito dos tratados*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Teoria geral do negócio jurídico*. São Paulo: Atlas, 1991.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- NEWMAN, Joel S. The story of Welch v. Helvering: the use (and misuse) of the “ordinary and necessary” test for the deductibility of business expenses. In: CARON, Paul (coord.). *Tax stories: an in-depth look at ten leading Federal Income Tax Cases*. New York: Foundation Press, 2003.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. vol. II.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – deduções vedadas pela Lei 9.249, de 26.12.1995. *Imposto de Renda – alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
- POLIZELLI, Victor. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. *Série Doutrina Tributária* vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- REZEK, Francisco. *Direito internacional público – curso elementar*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da renda líquida. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 101. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- SANTOS, Ramon Tomazela. Os mecanismos de resistência fiscal e as condições para a dedução de despesas em operações com paraísos fiscais – reflexões sobre o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- SCHAUER, Frederick. *The force of law*. Cambridge: Harvard University Press, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al* (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- 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.
- SHELTON, Dinah. Law, non-law and the problem of soft-law. In: SHELTON, Dinah (coord.). *Commitment and compliance: the role of non-binding norms in the international legal system*. New York: Oxford University Press, 2000.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedade por ações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1941. vol. II.
- VAN DER BRUGGEN, Edwin. The power of persuasion: notes on the sources of international law and the OECD commentary. *Intertax* vol. 31, No. 8/9. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2013.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I.