

MULTAS ADMINISTRATIVAS E IMPOSTO DE RENDA

Brandão Machado
Advogado em São Paulo
Sócio Fundador do IBDT

I - O ramo do direito positivo que mais transformações experimenta é, sem dúvida, o que cuida dos tributos. O dinamismo dos negócios e as contínuas mutações da vida econômica revelam, a cada instante, novos fenômenos ou aspectos novos de fenômenos que se repetem, exigindo do legislador um trabalho constante de adaptação, ora para restringir o alcance de uma norma, ora para acrescentar nova hipótese, de que antes não cogitara, ora enfim para adequar a legislação a uma política ou filosofia que supõe melhor do que a anterior. A constatação desse fato justifica, muitas vezes, que um mesmo tema seja examinado por mais de uma vez, por isso que se poderá sempre, a cada exame, encontrar motivo para conhecer a evolução do direito.

II - Há mais de quinze anos se publicou na Resenha Tributária - Imposto de Ren

da - Comentário, 1973, p.89, estudo comparativo do tratamento fiscal que as multas administrativas recebem no direito do imposto de renda do Brasil, dos Estados Unidos e da Alemanha Ocidental, para o efeito de apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas. Nesse estudo, foi dito que a lei brasileira não enumera todas as despesas operacionais da pessoa jurídica. Textualmente assim se escreveu:

"A exemplo do que sucedia em nossa antiga legislação do imposto de renda, os textos atuais não enumeram todas as chamadas despesas operacionais. Especificam apenas algumas, que demandam uma regulamentação especial, deixando a cargo dos agentes públicos e do contribuinte a tarefa de identificar as despesas que este pode deduzir do seu lucro bruto para a apuração final do lucro real suscetível de tributação" (p.89-90).

III - É natural que assim seja, pois seria impraticável a pretensão do legislador de enumerar, na lei, uma a uma, todas as despesas dedutíveis. Mas, como se disse no estudo anterior (p.93), ele não renunciou de todo ao casuísmo. Assim é que a legislação tem regras

especiais sobre a dedução de despesas com pesquisas científicas e tecnológicas (RIR, art. 229), com gratificação a empregados (RIR, art. 238), com royalties (RIR, art. 231), com publicidade (RIR, art. 247), e numerosas outras que também exigem uma disciplina particular ou porque a dedução não pode superar certos limites, ou porque deve ocorrer no tempo marcado pela lei, ou, ainda, porque deve atender a determinadas condições. Como as despesas de uma pessoa jurídica são muitas e o legislador não poderia especificá-las todas, adotou então uma cláusula geral que permite saber o que é e o que não é dedutível como despesa. Essa cláusula geral está assim formulada no Regulamento do Imposto de Renda:

"Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte de produção (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

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

IV - Ao estabelecer essa cláusula geral, que reproduz textos anteriores, redigidos diferentemente, o legislador brasileiro foi fortemente influenciado pelo direito dos Estados Unidos, onde a legislação federal do imposto de renda contém norma genérica, introduzida no Código de Rendas Internas há muito tempo, formulada para permitir a dedução de despesas usuais e necessárias pagas ou debitadas durante o ano: "There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business" (Internal Revenue Code of 1986, Section 162, a).

V - O critério utilizado pelo legislador na formulação da cláusula geral foi, como de pronto se observa, inteiramente diverso do critério que aplicou para disciplinar a dedução das outras despesas que especificou casuisticamente. Para formular a cláusula geral aplicou um critério fundado na normalidade e necessidade

das despesas, como fez o legislador americano, mas submeteu a dedutibilidade das despesas que se podem chamar nominadas a condições especiais, aplicáveis a cada caso em particular, as quais nem sempre contemplam o caráter de normalidade e necessidade da despesa ou do fato redutor do patrimônio da empresa. As despesas com doações a entidades filantrópicas (RIR, art. 242, III, por exemplo, não têm nenhuma relação com a produção da renda, nem com a manutenção da fonte produtora. A sua dedutibilidade nada tem que ver com o critério em que se funda a cláusula geral, invocável quando a despesa é normal e necessária. O mesmo ocorre com outras deduções autorizadas, impostas por fatos redutores do patrimônio e que não têm que ver com esse critério, como é o caso de perdas decorrentes de incêndio, inundação e outros eventos do gênero (RIR, art. 148, II), ou dos crimes de apropriação indébita ou furto (RIR, art. 240).

VI - Pode dizer-se que a cláusula geral sempre coexistiu com o casuismo na conceituação de custos e na enumeração de despesas dedutíveis, em todos os sistemas tributários em que se tributa a renda da pessoa jurídica. A tendência da legislação fiscal dos países é a de limitar o âmbito de aplicação de cláusula geral,

reduzindo o número de despesas não sujeitas a disciplina especial. A legislação brasileira oferece mais de um exemplo de como certas despesas, antes submetidas ao critério da cláusula geral, passaram a ser reguladas por normas específicas, embora nem sempre com a precisão que se impunha. É o caso das multas administrativas.

VII - Até a expedição do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 55.866, de 24.3.1965, as multas pagas pelas pessoas jurídicas, por infração a leis fiscais e administrativas, eram despesas dedutíveis, ou, pelo menos, o fisco não impugnava a sua dedução, embora pudesse fazê-lo com o argumento de que as multas não eram despesas necessárias e normais. Mas o relator do Regulamento decidiu deixar explícito, no artigo 117, § 4º, que as multas eram indedutíveis. A norma regulamentar suscitou, então, reação dos contribuintes, que lhe argüiram a inconstitucionalidade, fundada na falta de previsão legal. O Tribunal Federal de Recursos, em decisão de agosto de 1970, acolheu essa tese, defendida por uma empresa impetrante de segurança, até porque as multas pagas desfalcam o patrimônio da empresa e não podem crescer ao seu lucro. Do voto do Ministro Décio Miranda

convêm destacar o seguinte, a fim de mais bem se conhecer o fundamento da decisão do Tribunal:

"A disposição do § 4º, do art. 117, do Decreto nº 55.866, de 1965, reproduzida, mais tarde, no § 4º, do art. 164, do Decreto nº 58.400, de 10.4.1966, extravasou do mandamento legal, que não a contém, nem implicitamente a autoriza.

Em termos de razoabilidade, não é possível admitir que a empresa, penalizada uma vez pelo fisco e tendo satisfeito a pena, venha sofrer nova pena por mero reflexo daquela, isto é, pagar imposto de renda sobre o que fora desfalque (a pena anterior) e não acréscimo do seu patrimônio" (Ag. de Pet. nº 28.423, Resenha Tributária, ano 1971, Imp. de Renda 15, p. 72-73).

VIII - Ao deferir a impetração do contribuinte, o Tribunal adotou duas teses sobre multas: a) a norma regulamentar que vedava a sua dedução como despesa não estava autorizada pela lei nem mesmo implicitamente; b) o pagamento da multa acarreta um desfalque no patrimônio da empresa, não podendo o seu quantum ser acrescido ao lucro tributável, de sorte que proj

r a dedução da multa significa punir a empresa duas vezes, uma vez com a multa, e outra vez com o imposto.

IX - A primeira dessas duas teses já foi objeto de impugnação no trabalho publicado em 1973. Basta recordar que a cláusula geral, adotada pelo legislador, permite ao intérprete identificar as despesas dedutíveis e, a contrario, as despesas cuja dedução o legislador não permitiria, se as tivesse tratado casuisticamente. Aí está um critério seguro que tanto serve ao fisco como ao contribuinte e que dispensa o legislador de fazer um elenco extenso e minucioso de deduções permitidas ou proibidas, que bem podem ser deduzidas com a aplicação de uma regra geral. Houve, sem dúvida, equívoco do Tribunal, que ignorou por inteiro a cláusula geral da nossa lei.

X - O outro fundamento do acórdão pretende que a não dedução da multa importa numa dupla punição da pessoa jurídica. Em primeiro lugar, vem a pena pecuniária, que é a multa; em segundo, o pagamento do imposto de renda incidente sobre o valor da multa paga, que é despesa, e não renda. Esse argumento, com certeza concebido por leigo em matéria de imposto de ren

da, foi acolhido pelo Tribunal Federal de Recursos naquela oportunidade, e depois ganhou adeptos. A objeção que o argumento suscita desde logo é a de que pagar imposto não pode ser equiparado a sofrer punição, isto é, não se admite, por absurda, a idéia de que o Estado, ao cobrar imposto, está castigando o contribuinte. Cobrar imposto não é castigar.

XI - Dir-se-ia que o Estado, se não chega a punir o contribuinte com a cobrança do imposto calculado sobre o valor da multa paga, pelo menos praticaria um excesso, porque o pagamento da soma da multa reduz o seu patrimônio e impediria que ela acrescesse ao seu lucro tributável. Aqui está o segundo equívoco dos adeptos dessa doutrina. É preciso distinguir entre renda fiscal e renda contábil, da mesma forma que se há de discriminar o balanço contábil do balanço fiscal. Nem sempre a verba que constitui renda tributável na pessoa jurídica é parcela de lucro a distribuir e, inversamente, nem todo lucro efetivo, suscetível de distribuição aos sócios, é renda tributável. Isso ocorre, precisamente porque o critério utilizado pelo empresário para a apuração do seu lucro é diverso do adotado pela lei fiscal, que, ao determinar o acréscimo ou a exclusão de outras parcelas,

faz surgir a renda fiscal, nem sempre coincidente com a renda contábil. Oswaldo Passarelli, em dois pareceres sobre o assunto, publicados em Fisco e Contribuinte, 1980, nº 10, p.600, e 1983, nº 6, p.417, referiu-se ao mecanismo das adições e exclusões, para lembrar que pode haver empresa que, no fim do exercício, apure lucro tributável, sem ter lucro distribuível, e inversamente. No Brasil, é pobre, para não dizer nenhuma, a literatura sobre o tema balanço fiscal-balanço comercial, mas é já bastante rica no exterior (cf. Assis Tavares, Do balanço real ao balanço fiscal, Lisboa, 1978; Enno Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, Munique, 1983; Günter Wöhe, Die Handels- und Steuerbilanz, Munique, 1977; Jochen Thiel, Bilanzrecht - Handelsbilanz - Steuerbilanz, Colônia, 1981; L. Pavés, Bilan réel, bilan fiscal, Paris, 1969).

XII - Essa diversidade de critérios para a apuração do lucro da empresa suscita um problema, até hoje não discutido pela nossa doutrina, e que está intimamente ligado à indedutibilidade das multas administrativas. Questiona-se sobre se é ampla ou restrita a liberdade do legislador tributário de indicar o que a pessoa jurídica pode, ou não pode, deduzir como despesa para apurar a sua renda tributável. Ou

posta a questão em outros termos: se pode a lei fiscal, e dentro de que limites, restringir a dedutibilidade de despesas efetivamente realizadas pelo contribuinte para os efeitos do imposto de renda.

XIII - O tema ainda não mereceu, entre nós, como se disse, atenção maior da doutrina, que, no exterior, por outro lado, dele se tem ocupado desde há muito. Embora a comparação do direito alienígena nem sempre contribua para elucidar aspectos controvertidos do nosso direito, é, no entanto, sempre proveitosa quando se coteja a problemática da tributação da renda no direito americano, que tem exercido nestas últimas décadas grande influência no direito brasileiro. Generalizou-se nos Estados Unidos, na década de trinta, o entendimento de que o Congresso dispõe de poderes para indicar, taxativamente, que despesas o contribuinte não pode deduzir da renda bruta para apurar a renda tributável. Entendia-se que a permissão para deduzir despesas constituía, não um direito do contribuinte, mas um favor, uma graça concedida pelo legislador. Numa decisão de 1934, que se tornou famosa, a Suprema Corte assentou:

"Se e até que ponto as deduções serão admitidas depende da graça do legislador;

e somente quando hã regra clara para is
so, e que se pode admitir uma dedução
específica" (New Colonial Ice Co. v.
Helvering, 292, U.S. 435 (1934)).

Em outro caso, do mesmo ano, a
Suprema Corte afirmara o mesmo princípio, reco-
nhecendo ao poder legislativo competência para
ditar as regras da dedutibilidade de despesas.
Decidiu:

"Inquestionavelmente, o Congresso tem po-
der para condicionar, limitar ou negar
deduções da renda bruta para chegar à
renda líquida que ele quer tributar"
(Helvering v. Independent Life Ins. Co.,
292, U.S. 371 (1934)).

Era de esperar que esse entendi-
mento encontrasse oposição na doutrina america-
na. O professor de direito tributário na Univer-
sidade de Harvard, Erwin N. Griswold, criticou
a rígida posição da Corte, desenvolvendo "um ar-
gumento contra a doutrina segundo a qual as de-
duções devem ser interpretadas estritamente co-
mo uma graça do legislador" (an argument against
the doctrine that deductions should be narrowly
construed as a matter of legislative grace. In
Harvard Law Review, vol.56 (1943), p.1144). O ar

gumento apresentado por Griswold é bastante simples e parte do conceito de renda, que, no entanto, não está definido no direito positivo. Sustenta que o propósito do Congresso é, obviamente, o de tributar a renda líquida, e não a renda bruta (gross income), pois uma interpretação da lei que levasse a admitir a tributação da renda bruta seria tão discrepante quanto outra que permitisse ao contribuinte auferir renda livre de imposto (to receive income free from tax, p. 1147).

XIV - Do breve, mas lúcido estudo de Griswold se colhe que, até nos sistemas, como o americano, em que não há definição, mesmo larga, do conceito de renda tributável, pois este conceito se aperfeiçoa a partir da noção de renda bruta, a verdade é que as deduções não constituem um direito sempre indiscutível do contribuinte, nem um favor concedido pelo legislador. A constatação desse fato indica que nem o contribuinte, nem o legislador têm liberdade de escolher, arbitrariamente, o dedutível para a determinação da base de cálculo do imposto de renda. O contribuinte tem de observar as normas do casuísmo e a cláusula geral da lei, e o legislador não poderá transpor as balizas do próprio conceito de renda por ele próprio difusa-

mente utilizado no texto legal.

XV - O direito positivo brasileiro tampouco define, com a precisão desejável, o que seja renda tributável. Ao atribuir à União competência para instituir impostos, a Constituição Federal apenas enuncia, dispondo:

"Art.153 - *Compete à União instituir impostos sobre:*

.....

III - *renda e proventos de qualquer natureza.*"

O texto constitucional não é bastante para se conhecer, com precisão, o conceito de renda, nem os limites do legislador ordinário na fixação do que é despesa dedutível ou não. O nosso mais autorizado intérprete da Constituição brasileira esclareceu:

"... o imposto sobre renda incide sobre o que se define como renda, definição legal, que tem de ficar dentro dos limites do conceito científico de renda auferida" (Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, São Paulo, 1973, tomo II, p. 472).

Alude Pontes de Miranda ao conceito científico de renda auferida, como se se tratasse de noção pacificamente admitida pela ciência ou das finanças, ou da economia ou do direito tributário. Mas, o que há, na verdade, são numerosas e conflitantes opiniões de economistas, financistas e tributaristas a respeito de renda, umas e outras tão bem fundadas, que não seria possível dizer, com exatidão, qual delas serviria menos ao legislador, que tem o propósito prático de assegurar a coleta de recursos de quem os possua além do que pode dar ao Estado. Mais acertado, por isso, se afigura a adoção de um conceito legalista de renda, como entendia Rubens Gomes de Sousa ("L'evolution de la notion de revenue imposable", in Archivio Finanziario, 1951, p.119), pois, sem definir renda em função de uma concepção doutrinária, a lei tributa uma variada gama do que chama de rendimentos, obviamente heterogêneos, que permitem, afinal, uma classificação tipológica de renda.

XV - É certo que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o imposto de renda, delimitou em certo sentido o conceito de renda. Renda, para o Código, é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I). Como o imposto não incide apenas sobre

a renda, mas também sobre proventos de qualquer natureza, o Código conceitua então proventos como os acréscimos de patrimônio que não se classificam como renda (art.43, II). Está visto que o Código, ao conceituar renda e proventos, não sugere nenhuma norma a respeito do montante que o aplicador da lei tomará por base para calcular o imposto. O artigo 44 prescreve, mesmo, que a base é o montante da renda ou dos proventos.

XVI - No exato significado do termo montante, empregado no texto do artigo 44 do Código, está o cerne de toda a problemática da dedutibilidade das despesas para o efeito da apuração do lucro tributável. Uma análise da linguagem dos textos comprova a veracidade da afirmação.

XVII - Quando o Código conceitua renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art.43, I), não chega a defini-la com precisão, pois relativamente à pessoa jurídica, o produto da combinação do seu capital e trabalho pode ser o lucro bruto. Digase, de passagem, que esse conceito, adotado pelo Código, foi tomado ao Regulamento do Imposto de Renda de 1926, que sofrera decisiva influência do direito americano. O Regulamento tinha a

seguinte definição no seu

"Art.22 - Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanarem da venda ou da permuta de propriedades" (Decreto nº 17.390, de 26.7.1926).

O texto reproduzia o que era jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos, cristalizada no famoso caso Eisner v. Macomber (252 U.S. 189) julgado em 1920 e que, por sua vez, repetia entendimento adotado em julgamentos anteriores, como no caso de 1913 Stratton's Independence v. Howbert (231 U.S. 399). Neste último caso, que afinal foi um dos primeiros em que a Corte definiu renda, para o efeito de sua tributação, e no qual se discutiu litígio suscitado antes da Emenda Constitucional nº 16, aprovada para a instituição do imposto de renda federal, encontra-se a seguinte definição de renda:

"É o ganho derivado do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, incluindo-se o resultante da venda ou conversão da propriedade" (Income was defined as that derived from capital, from labor or from both combined, provided it be

understood to include profit gained through a sale or conversion of capital assets).

XVIII - Como produto do capital ou do trabalho, ou de ambos juntos, a renda, como se disse, tanto pode ser o resultado líquido, como resultado bruto. Há na expressão do Código (art.43, I) uma indeterminação conceitual que somente o legislador ordinário pode remover. A regra do artigo 44, que dispõe sobre a base de cálculo, tampouco contribui para aclarar o conceito, pois limita-se a prescrever que a base impositível é o montante da renda tributável. Aqui entra no conceito um elemento qualificativo que o próprio Código deixa de definir, de modo que a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é o montante (art.44) não da renda auferida, segundo a concepção dos cientistas, nem a renda pura e simples que a contabilidade permite apurar, mas a renda que o legislador submete à tributação, isto é, a renda tributável.

XIX - E renda tributável é aquela que o legislador ordinário conceitua como tal, ao ordenar os rendimentos que submete ao imposto, determinando os ajustes, para mais ou para menos, que o contribuinte tem de fazer para com

por o seu balanço fiscal. A liberdade que tem o legislador de estabelecer os ajustes é que lhe confere a liberdade de conceituar a renda tributável. Pode o legislador não considerar renda tributável parcela que integra o lucro líquido do contribuinte, e, inversamente, pode considerar tributável o que para o contribuinte constitui uma despesa. Tais ajustes são, via de regra, despesas que devem ser adicionadas ao lucro líquido ou receitas que dele devem ser excluídas. Não têm por objetivo, como se supôs, evitar procedimentos fraudulentos do contribuinte, pois não se poderia pensar em fraude nas hipóteses em que a lei manda excluir da tributação certas parcelas do lucro da empresa.

XX - Não é sem limites, por certo, a liberdade do legislador de estabelecer ajustes para a determinação da renda tributável. Mas o que limita a sua liberdade não está num dispositivo de restrição expressa. É o próprio conceito de renda, acolhido pelo direito tributário, fundado na distinção entre renda e patrimônio, que impõe ao legislador as balizas do seu comportamento. É sempre atual a lição de Rubens Gomes de Sousa:

"O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patri-

mônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo" (Compêndio de Legislação Tributária, Rio de Janeiro, 1954, p.197).

É, pois, da essência do conceito de renda a noção de acréscimo de patrimônio, como salientou Rubens Gomes de Sousa. Nem sempre importa o período de tempo, pois o acréscimo patrimonial pode ocorrer instantaneamente, como no caso do prêmio de loterias, de concurso desportivo e semelhantes. A liberdade do legislador vai até o ponto em que as suas regras sobre ajustes da renda do contribuinte não desnaturem o próprio conceito de renda, que se caracteriza essencialmente pelo acréscimo do patrimônio. Assim, por exemplo, se tais ajustes fossem estabelecidos em tal medida, que a renda tributável fosse constituída não mais de acréscimo, mas de custos ou despesas não deduzidos, o tributo perderia a natureza de imposto sobre a renda e passaria a ser um imposto sobre o patrimônio. É, portanto, o conceito de renda que limita a liberdade do legislador, na determinação dos ajustes da renda do contribuinte, para a a-

puração da renda a que ele chama tributável. Os ajustes da renda por adição incluem, entre outras verbas, as despesas indedutíveis, entre as quais se achavam as multas administrativas que as pessoas jurídicas não podiam deduzir do lucro bruto por força do que dispunha o Reg.do Imposto de Renda em vigor até a edição do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977.

XXI - Até 1971, o Tribunal Federal de Recursos entendia que as multas pagas pelas empresas eram despesas dedutíveis do seu lucro bruto. Como se disse no ítem VII, o argumento de maior peso então utilizado pelo Tribunal era o de que o pagamento da multa importava numa redução do patrimônio da empresa, e não em acréscimo, de modo que exigir imposto de renda sobre o valor da multa seria o mesmo que infligir um castigo ao contribuinte. Os juizes que assim julgavam supunham, por certo, que o pagamento de multas importa na saída de dinheiro, sem que a empresa receba alguma coisa em compensação, diferentemente do que ocorre com outras despesas indedutíveis, como é o caso do excesso de remuneração dos administradores, em que ela paga o excesso não deduzido, mas recebe em troca a prestação de serviços. O argumento é especioso, mas impressionou o Tribunal e foi encampado

depois por alguns tributaristas. O que há de falso nesse raciocínio é que há outras despesas indedutíveis que igualmente acarretam, como todas, a saída de dinheiro e, no entanto, a empresa não recebe por elas nenhuma compensação. É o caso, por exemplo, das doações (RIR, art.242) feitas a entidades filantrópicas culturais, etc., excédentes do limite legal (RIR, art.243). O excesso da doação desfalca o patrimônio da empresa, que, no entanto, tem de incorporá-lo ao lucro para ser tributado. É essa a hipótese das multas, que eram então todas indedutíveis.

XXII - Posteriormente, o Tribunal Federal de Recursos mudou de orientação. Passou a considerar insuscetíveis de dedução as multas fiscais, adotando por fundamento a norma regulamentar então vigente, decalcado na cláusula geral do artigo 47, e §§, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, segundo o qual as despesas que se podem deduzir do lucro bruto da empresa são apenas as necessárias à sua atividade e à sua manutenção, desde que normais no tipo de operações que realiza. O Tribunal deu ao texto legal a interpretação correta que lhe cabia dar, abandonando o errôneo entendimento que adotara anteriormente. A sua reiterada manifestação no bom sentido produziu a Súmula nº 101:

"As multas fiscais não são dedutíveis como despesas operacionais, para fins de imposto de renda" (Revista do Tribunal Federal de Recursos, vol.91, 1982, p.27).

Ao tempo em que o Tribunal editou a Súmula nº 101, já havia norma legal que disciplinava a dedução das multas fiscais, de modo que a sua jurisprudência, fundada na legislação anterior, já estava superada. A partir de 1978, as multas por infração à legislação fiscal passaram a ser reguladas pelo disposto no artigo 16, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, assim redigido:

"Art.16 -

§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e os impostos por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo."

A norma transcrita não exauriu a temática da dedutibilidade das multas administrativas. Cuidou apenas das multas fiscais. Isso importa em dizer que outras multas, impostas por infração à legislação administrativa, são to

das indedutíveis, uma vez que, não tendo recebido um tratamento casuístico do legislador, devem a fortiori ser tratadas de acordo com a cláusula geral do art.191, §§ 1º e 2º do Reg. do Imp. de Renda, que dispõem sobre despesas operacionais da empresa.

XXIII - Do texto do § 4º, do artigo 16, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, defeituosamente redigido, se extraem os seguintes comandos: a) não são dedutíveis as multas aplicadas por falta ou insuficiência de pagamento de tributo; b) são dedutíveis as multas moratórias em geral e as que forem aplicadas por infração a leis fiscais da qual não advenha falta de pagamento do tributo. O defeito de lógica e de expressão desse dispositivo é bastante evidente. Em vez de escrever uma norma afirmativa, para depois fazer ressalvas à afirmação, o seu redator, pelo contrário, primeiramente apresentou peremptoriamente um comando negativo, para em seguida negar a própria negação. Em vez de dizer:

"Não são dedutíveis as multas fiscais... salvo as compensatórias e as que não resultem de infração por falta ou insuficiência de pagamento de tributo".

teria dito:

"São dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas, inclusive as moratórias, aplicadas por infrações fiscais, excepto as que forem impostas por infração de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo".

Além de defeituoso em sua redação, o dispositivo se afigura estranhamente lacunoso. Trata apenas das multas fiscais, permitindo expressamente a sua dedução como despesas, quando resultam de infração meramente regulamentar, e nada dispendo sobre multas administrativas. A lacuna, no entanto, é mais aparente que real. As multas administrativas visam a coibir conduta que afeta ou pode afetar interesse coletivo, como ocorre na transgressão de leis que dispõem sobre edificações, trânsito, caça, meio ambiente, condições sanitárias, etc., ao passo que a multa fiscal, não imposta por falta de pagamento de tributo, objetiva punir quem simplesmente deixa de observar certas formalidades. A infração de um motorista que estaciona o veículo da empresa em lugar proibido pode acarretar a imposição de multa que não é semelhante à multa aplicada à empresa que emitiu notas fiscais sem observância do regulamento. A multa de trã

sito não é dedutível; a multa fiscal se pode deduzir. A diferença no tratamento fiscal de ambas se explica pela natureza das infrações de que resultam.

XXIV - A norma do § 4º, do artigo 16, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foi objeto de crítica de outra ordem do tributarista José Luiz Bulhões Pedreira, que vê no dispositivo uma contradição em termos, pois, enquanto a legislação que impõe a multa fiscal exige que a pessoa jurídica sofra perda em seu patrimônio como sanção pela transgressão da lei, o dispositivo, não admitindo a dedução da multa como despesa, está negando a perda patrimonial causada pelo pagamento da multa (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Rio de Janeiro, 1979, p.453).

XXV - A regra objeto da censura, na verdade, não nega a perda do patrimônio representada pelo pagamento da multa. Apenas dá a essa despesa um tratamento fiscal diverso do que dispensa às despesas dedutíveis. O simples fato de a lei conceituar a multa como despesa importa em reconhecer, e não negar uma redução de patrimônio, que, no entanto, não deve afetar o montante da renda tributável. Tal como sucede com a multa fiscal aplicada por falta de pagamento

de tributo, também o imposto de renda da pessoa jurídica é despesa indedutível (RIR, art.225, § 1º). A empresa paga o imposto de renda, sofre, portanto, uma redução no seu patrimônio - a lei reconhece esse fato -, mas não pode deduzi-lo do lucro tributável. Nem por isso se pode dizer que há na lei uma contradição em termos, porque a indedutibilidade resulta da sistemática de ajustes, que ora excluem do lucro tributável certas receitas que integram o lucro da empresa, ora adicionam a ele despesas que obviamente lhe reduzem o patrimônio. As razões que levaram o legislador a adotar a sistemática dos ajustes explicam-se, em cada caso, por si mesmas. É o caso das doações, por exemplo. A lei admite como despesas dedutíveis os donativos feitos pela empresa a entidades filantrópicas que atendam a certos requisitos, embora tais donativos não tenham nenhuma relação direta com a produção da renda. Constituem, sem dúvida, cooperação valiosa para um serviço social que basicamente caberia ao Estado manter e desenvolver, mas também contribuem para a criação de uma boa imagem da empresa. É curial admitir que o legislador ponderou essas realidades, quando decidiu autorizar a dedução dos donativos. Mas teve de estabelecer um limite para essa dedução. Pode a empresa fazer os donativos que quiser, se o permitir o seu

ato constitutivo ou a decisão dos seus componentes. A lei fiscal não impõe limite para a doação; estabelece limite para a dedutibilidade da doação feita. Quando, portanto, a empresa doa além do limite (e ela pode fazê-lo), o excesso tem de ser adicionado ao lucro tributável, embora se trate também de despesa redutora do patrimônio. Da mesma forma se explicam os outros ajustes, atendidas as particularidades de cada um.

XXVI - Como ficou dito no Ítem VII deste trabalho, o Tribunal Federal de Recursos, num dos seus antigos pronunciamentos, encampara a absurda idéia de que a indedutibilidade da multa fiscal importava num duplo castigo para a empresa: a) um deles representado pela própria multa; b) o outro, pelo imposto de renda calculado sobre o valor dela. Essa idéia de que cobrar imposto é o mesmo que aplicar castigo precisa ser afastada para sempre, porque não tem a menor consistência. Não obstante, José Luiz Bulhões Pedreira, op. cit., p.452, ainda a acolhe, quando conclui que, no caso da multa, a lei cria uma contradição em termos. Bulhões Pedreira não demonstra a sua afirmação.

Mas, o tributarista Hugo de Brito Machado, em O conceito de Tributo no Direito

Brasileiro, Rio de Janeiro, 1987, p.56, reproduzindo idéias adotadas pela depois superada jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos e por Bulhões Pedreira, tenta demonstrar que o imposto da renda correspondente à aplicação da alíquota sobre o valor da multa não deduzida tem como fato gerador a própria infração que deu origem à imposição da multa. Em outras palavras: a não dedução da multa acarretaria um aumento do imposto de renda, sendo esse aumento decorrente da prática de ato ilícito, precisamente o ilícito punido com a multa, ou nas palavras do próprio autor:

"A parcela correspondente a esse "aumento de imposto" é na verdade uma sanção pelo ato ilícito, o mesmo que ensejou a aplicação da multa respectiva" (Op.cit., p.56).

Hã nessa tese dois equívocos flagrantes: I) quando transmuta em multa (sanção) o que chama de "aumento de imposto"; II) quando afirma que, no caso, ocorre um "aumento de imposto". O raciocínio utilizado para essa conclusão teve o seguinte desenvolvimento: a) o pagamento da multa resultou de uma infração; b) a não dedução do valor da multa como despesa fez que se

tornasse maior a base de cálculo do imposto; logo, a parte do imposto assim "aumentada" resultou da infração.

XXVII - Admitindo-se, sô para argumentar, que no caso ocorre um "aumento de imposto", ainda assim é inadmissível dizer que esse aumento de imposto tem a mesma natureza da multa. É preciso demonstrar o que se afirma, não bastando afirmar apenas. É do conhecimento geral que, em matéria de direito penal, se inclui na competência privativa do legislador a tarefa não sô de descrever a conduta ilícita, mas sobretudo de estipular a sanção que comina ao infrator. É princípio do direito de punir que a pena e o ilícito que a justifique sejam definidos em termos formais no texto da lei. Não cabe ao intérprete atribuir ao efeito de uma norma jurídica, como a que determina a indedutibilidade da multa, uma qualificação que pelos princípios é da exclusiva reserva legal. A prevalecer o raciocínio adotado pelo tributarista, então o "aumento de imposto" decorrente da não-dedução de doações excedentes do limite legal teria por fato gerador precisamente a doação, que fora a causa do excesso, conclusão absurda, pois um do nativo feito por pessoa jurídica não importa em aquisição de disponibilidade de renda. Outro e-

xemplo: o "aumento de imposto" resultante da não dedução do imposto de renda pago pela empresa teria por fato gerador o próprio imposto de renda, corolário mais absurdo ainda e que revela a inconsistência da tese encampada pelo Tribunal Federal de Recursos, em sua primitiva jurisprudência, depois acolhida por J. L. Bulhões Pedreira e desenvolvida por H. de Brito Machado.

XXVIII - Mas, o equívoco maior está em supor que a indedutibilidade da multa produz um aumento do imposto de renda. Aqui de novo se tem de cuidar das noções de balanço comercial ou contábil e balanço fiscal, absolutamente indispensável à exata compreensão do tema. O Regulamento do Imposto de Renda, art.157, prescreve que as empresas sujeitas à tributação com base no lucro real mantenham escrituração contábil, na forma exigida pela legislação comercial e fiscal. No fim de cada exercício, a empresa assim tributada organiza um balanço patrimonial e demonstrações financeiras (dos resultados do exercício e de exercícios anteriores)(art.172). As demonstrações financeiras objetivam revelar o lucro líquido obtido pela empresa durante o exercício.

O imposto de renda é calculado sobre o lucro a que a lei chama lucro real (RIR,

art.155), não sobre o lucro líquido da empresa. É necessário distinguir entre lucro líquido e lucro real, distinção estabelecida pela própria lei. Lucro líquido é o montante da receita da venda de bens e serviços, menos os custos e todas as despesas, depois de deduzidas certas participações (de diretores, empregados, etc.) (art. 187, 189, 190 e 191 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976). O Regulamento assim define lucro líquido:

"Art.155 - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (capítulo II), dos resultados não operacionais (capítulo III), do saldo da conta de correção monetária (capítulo IV) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial" (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º).

XXIX - O lucro real, por outro lado, é o lucro sobre o qual se calcula o imposto de renda da pessoa jurídica. É obtido a partir do balanço, ou melhor, das demonstrações financeiras da pessoa jurídica (RIR, art.156). Partindo-se do lucro líquido, chega-se ao lucro real. Lucro líquido é o lucro que a empresa auferir durante o exercício e que se apura na contabilidade mediante a dedução de todas as despe

sas realizadas no período, ao passo que o lucro real é o lucro tributável que se apura mediante a dedução, não de todas as despesas, mas apenas das despesas dedutíveis. Para esta apuração, a empresa deve escriturar um livro especial criado pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (art.8º), chamado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Por meio do LALUR funciona na empresa uma contabilidade paralela, para efeitos exclusivamente fiscais. Na contabilidade comercial a empresa registra todas as operações, receitas e despesas, sem limitações. Quando, no entanto, contabiliza uma despesa que a lei fiscal não permite seja deduzida, então é obrigada a contabilizar essa despesa indedutível no LALUR, para ser objeto de ajuste do lucro líquido. Com base na contabilidade comercial e nos elementos colhidos no LALUR pode a empresa organizar o seu balanço fiscal para a apuração do lucro tributável, que a lei brasileira denomina lucro real. O conceito de balanço fiscal não é definido pelo direito positivo, mas resulta do conjunto de normas tributárias destinadas a disciplinar o procedimento contábil da apuração do lucro sujeito ao tributo. Como diz Günther Wöhe, o direito positivo não conhece o conceito de balanço fiscal como figura autônoma, e o empresário

não está obrigado por isso a organizar um balanço fiscal específico; mas, uma vez que tem de apresentar à autoridade fiscal o seu balanço comercial, este deverá adaptar-se às regras da legislação fiscal, e daí o dizer que o balanço é fiscal (Die Handels- und Steuerbilanz, Munique, 1977, p. 34).

Poderia a lei fiscal simplesmente proibir o contribuinte de contabilizar, na escritura comercial, a despesa indedutível, o que seria um procedimento pouco ortodoxo, porque dificultaria a apuração precisa da situação económico-financeira da empresa. Também poderia, ao estabelecer regras sobre o ajuste líquido, presumir que as despesas indedutíveis fossem, não adicionadas ao lucro líquido, mas subtraídas do montante das despesas operacionais, procedimento que estaria bem condizente com a realidade. Mas o legislador fiscal preferiu adotar outro método para não interferir na contabilidade comercial: em vez de mandar subtrair as despesas indedutíveis, mandou adicionar o valor delas ao lucro líquido, produzindo, é claro, o mesmo resultado lógico e aritmético, mas ensejando a ilusão de que ocorre, no caso, um aumento do imposto de renda. O aumento é apenas aparente, porque o montante do imposto será sempre o mesmo,

quer sejam as despesas indedutíveis desconsideradas como tais no decurso do período-base, quer sejam adicionadas afinal ao lucro líquido por ocasião do seu ajuste.

Em conclusão: para os fins do imposto de renda, são dedutíveis as multas fiscais de caráter moratório e as que resultarem de infração regulamentar. Não são dedutíveis as multas fiscais por infração de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo, e as multas administrativas. A Súmula 101 do Tribunal Federal de Recursos já estava superada ao tempo em que foi editada (1981), pois então vigorava o Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (art.16, § 2º).