As Multas e o Imposto de Renda

Hugo de Brito Machado
Prof. da Faculdade de Direito da UFC

1. INTRODUÇÃO

Já em face do art. 117, § 4.º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 55.866/65, reproduzido pelo art. 164, § 4.º, do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 58.400/66, segundo o qual "não serão dedutíveis as multas fiscais pagas pela empresa", a questão foi suscitada pelos contribuintes. Sustentavam que o mencionado dispositivo regulamentar não tinha base legal. E na verdade não havia nenhum dispositivo de lei que expressamente lhe servisse de base. O egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS entendeu que a indicada restrição não violava as normas legais pertinentes.[1] Decidiu que os aludidos dispositivos regulamentares "limitaram-se a explicitar o que implicitamente dispôs o art. 50 da Lei n.º 4.506/64".[2] E terminou fixando na Súmula n.º 101 o seu entendimento no sentido de que as multas não constituem despesa.

A questão foi colocada à luz do princípio da legalidade e está, sob este aspecto, superada com o advento do Decreto-Lei n.º 1.598, que estabeleceu não serem "dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo" (art. 16, § 4.º). Assim, a questão da dedutibilidade das multas já não deve ser colocada à luz do princípio da legalidade, a não ser que se pretenda discutir a validade do decreto-lei. Por outro lado, ficou expressamente admitida a consideração, como custo ou como despesa operacional, das multas por infrações meramente formais, isto é, pelo inadimplemento de

obrigações tributárias acessórias, e ainda das multas ditas *compensatórias*, expressão que a nosso ver foi utilizada para designar as multas moratórias.

Das manifestações doutrinárias anteriores ao mencionado Decreto-lei destacamos: (a) de um lado, sustentando que as multas não são custo ou despesa, a de Brandão Machado, com arrimo sobretudo na jurisprudência alemã e norte-americana[3] e (b) de outro, sustentando a tese oposta, a de Ricardo Mariz de Oliveira.[4] A nosso ver, porém, a questão deve ser colocada à luz da própria definição legal de tributo e examinada sob o enfoque estritamente jurídico. Esta colocação, aliás, é válida mesmo diante da norma contida no art. 16, § 4.º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, como se pretende aqui demonstrar.

2. ARGUMENTOS CONTRA A CONSIDERAÇÃO DAS MULTAS COMO DESPESA

Para sustentar que as multas não podem ser consideradas como custo ou despesa operacional, foram expendidos especialmente os seguintes argumentos: (a) somente são dedutíveis na apuração do lucro as despesas *necessárias*, e a multa não é despesa necessária; (b) as multas decorrem de fatos estranhos aos objetivos de uma empresa; (c) a dedução das multas implicaria verdadeira frustração do preceito legal que as comina, porque reduziria de modo indireto o seu montante através da redução do montante do imposto de renda; (d) o legislador não desejou que o ônus da multa fosse transferido para o fisco; (e) não estando diretamente vinculada à produção da renda, não se enquadra como dispêndio específico da atividade da empresa, ainda que se possa admitir como contingência do exercício dessa atividade.

Não obstante a admiração que nos merecem os defensores desses argumentos, entre os quais se destaca o eminente jurista Brandão Machado, e o acatamento que nos merece o egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, que de certa forma os acolheu, tais argumentos não nos parecem procedentes. Não resistem, data vênia, a uma análise à luz da definição legal de tributo, especialmente em face do elemento *que não constitua sanção de ato ilícito*, nela contido.

3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

A hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade

econômica ou jurídica de renda ou de proventos (CTN., art. 43). "Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e de *proventos* importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição alude a *renda* e a *proventos*, ao cuidar da atribuição de competências tributárias. Entender-se que o legislador ordinário possa conceituar livremente essas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema jurídico tributário como o brasileiro."[5]

As divergências doutrinárias em torno do conceito de renda conferem, é certo, ao legislador, relativa liberdade para definir tal categoria. Essa liberdade, porém, restou delimitada pelo Código Tributário Nacional. "Não há *renda*, nem *provento*, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda *acréscimo*."[6]

Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro. A base de cálculo, ou base imponível, como prefere Ataliba, "é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência".[7] A base de cálculo ou base imponível, é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência do tributo. É um atributo que permita o seu dimensionamento. No caso do imposto de renda é o valor. Em se tratando de pessoas jurídicas é o valor do *lucro*. Este, de um modo geral, é determinado através de adequada escrituração contábil dos fatos econômicos dos quais resulta.

A importância da base imponível na identificação do tributo é decisiva. Como doutrina Geraldo Ataliba, "fica evidente a posição central da base imponível — relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponível uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência".[8] Por isto um imposto sobre a renda não pode ter como base imponível algo que não seja *renda*. Um imposto sobre serviços não pode ter como base imponível algo não inerente ao *serviço*.

A base imponível do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro, que pode ser real, arbitrado ou presumido. O lucro real é a regra. O arbitrado e o presumido constituem exceções. O lucro real, segundo a definição da legislação espe-

cífica, é "o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária".[9] Assim, a base de cálculo ou base imponível, não é o *lucro* efetivamente apurado segundo a escrituração contábil da empresa, pois na determinação dessa base imponível, que a lei denomina impropriamente de lucro real, são feitos os ajustamentos legalmente indicados. Algumas parcelas são somadas. Outras são subtraídas.

Na determinação do lucro real são somados ao lucro líquido, isto é, ao lucro contabilmente apurado, todos os valores que tenham sido considerados como elementos negativos na formação do lucro líquido e que, para fins de cálculo do imposto de renda a legislação não considere como tal.

À primeira vista pode parecer que o referido ajustamento, alterando a base imponível, implica descaracterização do imposto. Mas isto não ocorre porque o ajustamento em referência tem por fim, especialmente, evitar procedimentos fraudulentos dos contribuintes. As parcelas adicionadas ao lucro, embora não sejam lucro do ponto de vista contábil, o são para os efeitos tributários, por ficção legal.

4. A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA E AS MULTAS

A base de cálculo, ou base imponível, do imposto de renda das empresas é o lucro contábil ajustado segundo determina a lei. Nesse ajustamento, como dito acima, algumas parcelas são adicionadas ao lucro. Entre estas, o valor das multas pagas pela empresa. As multas, portanto, constituem parcelas do lucro *por ficção legal*. No dizer de Bulhões Pedreira a norma segundo a qual as multas não podem ser consideradas como despesa criou "uma contradição em termos: as normas que fixam multa exigem que a pessoa jurídica sofra uma perda patrimonial como sanção às infrações fiscais, enquanto que a norma do DL n.º 1.598/77 nega a existência da perda patrimonial imposta pela própria legislação tributária".[10]

Na verdade, só como *lucro por ficção legal* se pode explicar a adição do valor das multas ao lucro líquido, vale dizer, a inclusão do valor destas na base do cálculo do imposto de renda. Tal explicação, porém, não afasta o conflito entre a norma que considera o valor das multas como lucro, para fins de incidência do imposto, e a definição legal de tributo.

Incluir o valor das multas na base de cálculo do imposto significa, como observa Bulhões Pedreira, "punir a pessoa ju-

rídica duas vezes pela mesma infração: a primeira com a multa — no montante fixado na lei como sanção à infração — e a segunda com o aumento do imposto sobre a renda que resulta da tributação da multa paga, como se fosse lucro".[11] Assim, a parcela correspondente a esse "aumento do imposto", é na verdade uma sanção pelo ato ilícito, o mesmo que ensejou a aplicação da multa respectiva. Flagrante, portanto, o conflito existente entre a norma da qual resulta esse "aumento do imposto", e a definição legal de tributo, segundo a qual este não constitui sanção de ato ilícito.

5. RESPOSTA AOS ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À CONSIDERAÇÃO DAS MULTAS COMO DESPESA

Feitas estas considerações, já é possível oferecermos respostas aos argumentos contrários à consideração das multas como despesa. Seguindo a ordem na qual foram tais argumentos arrolados no item 2, primeiro parágrafo deste estudo, diremos: (a) quando a lei se refere a despesas *necessárias*, deve-se entender que se está reportando às despesas que sejam uma contingência da atividade geradora da renda, e as multas pagas pela empresa são, inegavelmente, contingências de sua atividade; (b) as multas não decorrem de fatos estranhos aos objetivos da empresa, mas de fatos inerentes ao objetivo último da atividade empresarial que é a obtenção de lucro. A maior parte das infrações das quais resultam as multas decorre ou de algum modo se liga a providências tendentes a aumentar os lucros. Há inclusive multas, como aquelas impostas pela venda de mercadorias por preços superiores aos tabelados, que resultam de infrações cometidas exatamente com o propósito específico de aumentar os lucros; (c) a dedução das multas, ou mais exatamente, a consideração destas como despesa, não implica frustração do preceito legal que as comina, pois tal preceito visa impor ao infrator uma redução patrimonial, e tal redução resulta consumada com o pagamento da multa. E não se pode falar, sem evidente impropriedade, em redução do imposto, pois este é uma decorrência do lucro. Só nasce com a apuração do lucro, sendo posterior a esta, lógica e cronologicamente. E se nasce menor, em virtude do pagamento da multa, é porque a sua base imponível restou diminuída por aquela; (d) o argumento pelo qual o legislador não desejou a transferência do ônus da multa para o fisco é desprovido de todo e qualquer fundamento jurídico, pois o desejo do legislador não é útil para

definir o alcance das normas que elabora. Além disto, ninguém pode afirmar que o legislador desejou ou deixou de desejar isto ou aquilo; (e) a vinculação direta do dispêndio à produção da renda não pode ser tida como condição para que tal dispêndio seja considerado na apuração desta. Muitos dispêndios, cuja consideração como tal jamais foi posta em dúvida, não se ligam diretamente à produção da renda. As perdas decorrentes de incêndio, de furto, de apropriação indébita, não podem ser ditas necessárias, nem se ligam *diretamente* à atividade produtora da renda. São, porém, levadas em conta na apuração do lucro sujeito ao imposto, pois são inerentes à atividade empresarial, são uma contingência do exercício dessa atividade.

Determinar que o valor das multas não seja considerado como despesa, como fez o art. 16, § 4.º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, implica colocar na própria hipótese de incidência do imposto de renda, como elemento desta, a ilicitude. Definida essa hipótese de incidência como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, disse o legislador, na norma em questionamento, que se considera *renda* o valor das multas. E como renda tal valor não é, tem-se que se trata de ficção legal, mediante a qual o infrator é punido uma segunda vez, pela mesma infração.

O argumento segundo o qual considerar o valor da multa como despesa favorece o infrator, permitindo-lhe que transfira o ônus da multa para o fisco, não tem base científica. Lembra aquele outro, igualmente infundado, pelo qual não deve o imposto incidir sobre rendimento decorrente de atividade ilícita. Na verdade a ilicitude é irrelevante. Tanto no que diz respeito ao auferimento da renda, como no que pertine à despesa. O que importa é o auferimento real, efetivo, da renda, pois tal fato realiza a hipótese de incidência tributária respectiva.

Assim, se determinada empresa vende mercadorias por preços acima dos tabelados, o aumento de seu lucro resulta precisamente desse cometimento ilícito. Poderá ser multada pelo órgão governamental competente. Seu lucro ficará, então, reduzido pelo pagamento da multa. Correto, pois, que o imposto de renda seja calculado sobre o valor líquido, isto é, sobre o valor afinal realmente ganho pela empresa. A ilicitude é elemento estranho à hipótese de incidência do imposto de renda como fez o art. 16, § 4.º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, implica transformá-lo em sanção de ato ilícito, contrariando a própria definição legal do tributo.

6. NATUREZA DA MULTA E SEU REGIME JURÍDICO

Do ponto de vista econômico a multa é despesa. Ninguém ousa afirmar o contrário. Com o pagamento da multa o patrimônio da pessoa jurídica fica diminuído do valor correspondente. Por isto não há como se possa escriturar tal pagamento de outro modo. Há de ser mesmo escriturado como despesa.

Do ponto de vista jurídico a multa é sanção pelo cometimento de ato ilícito. A ilicitude é seu pressuposto essencial. Aliás, a distinção entre o tributo e a multa reside precisamente nisto: na hipótese de incidência da norma de tributação não pode figurar a ilicitude, enquanto na hipótese de incidência da norma sancionatória ou punitiva a ilicitude é essencial.

Poder-se-ia afirmar que a tese por nós aqui sustentada é desprovida de interesse prático porque a não consideração das multas como despesa está prevista em lei (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 16, § 4.º) e esta pode instituir sanções, de sorte que a distinção entre o tributo e a sanção não teria significado prático. O acréscimo, decorrente da soma do valor das multas no lucro líquido, para efeito de cálculo do imposto de renda, pode ser validamente exigido, quer a título de imposto, como a título de multa. Mas o argumento seria improcedente. A distincão é valiosa porque a multa não tem exatamente o mesmo regime jurídico do tributo. Algumas normas aplicam-se às multas e não se aplicam aos tributos. Os artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional oferecem exemplos de normas que integram o regime jurídico das multas, tornando-o distinto do regime jurídico do tributo.

Como doutrina Souto Maior Borges, invocando licão de Garcia Maynez, referindo-se à definição de tributo: "Trata-se pois de uma definição legal, que não persegue uma finalidade lógica ou epistemológica, mas eminentemente prática: facilitar a interpretação e aplicação das normas gerais em que intervém o tributo, termo definido como sendo uma prestação pecuniária."[12]

Ainda no dizer do eminente Professor de Direito Tributário nos Cursos de Mestrado da Universidade Federal de Pernambuco e Escola de Administração Fazendária em Brasília, "para o C.T.N., queda excluída do âmbito do tributo a sanção de ato ilícito. A hipótese de incidência tributária poderá assim descrever determinados fatos lícitos, como ensejadores da tributação, ação de tributar. O fato ilícito está pois fora do

campo do tributo, pelo art. 3.º do C.T.N., embora não o esteja no mundo jurídico, porque é precisamente o ilícito que permitirá ao Direito exercer a sua função essencial e tipificadora que é a realização de atos de coação".[13]

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1 AMS n.º 76.665-SP, Rel.: Ministro WILLIAM PATTERSON, DJU de 02.04.80.

2 AC n.º 54.306-SP, Rel.: Ministro AMÉRICO LUZ, DJU de 04.11.82, p. 11202.

3 MACHADO, BRANDÃO. Multas Administrativas e Imposto. Editora Resenha Tributária, 1.3 Imposto sobre a Renda — Comentário, 1973, n.ºs 8 e 9.

4 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda.* São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, p. 180-99, 1977.

5 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 192, 1981.

6 ———. ———, p. 193.

7 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, p. 114, 1973.

8 ———. ———, p. 117.

9 BRASIL, Leis, Decretos etc. *Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6.º.*

10 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas.* Rio de Janeiro, Justec Editora, v. 1, p. 453, 1979.

11 ———. ———, p. 452.

12 BORGES, José Souto Maior. *Tratado de Direito Tributário.* Rio de Janeiro, Forense, v. 4, p. 212, 1981.

13 ———. ———, p. 213.