

A IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA MULTA PUNITIVA RESULTANTE DO ACORDO DE LENIÊNCIA (LEI Nº 12.846/2013) DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

THE IMPOSSIBILITY OF DEDUCTING THE PUNITIVE FINE RESULTING FROM
THE LENIENCY AGREEMENT (LAW NO. 12,846/2013) FROM THE TAXABLE
INCOME TAX AND SOCIAL CONTRIBUTION ON NET PROFIT (CSLL) BASE

Ciências Sociais Aplicadas · 25/06/2026

REGISTRO DOI: [10.70773/revistatopicos/782322804](https://doi.org/10.70773/revistatopicos/782322804)

Diego Henrique Ferreira¹

RESUMO

O presente artigo analisa a controvérsia jurídica sobre a dedutibilidade de multas punitivas provenientes de Acordos de Leniência, celebrados sob a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O estudo contrapõe a tese empresarial, aceita excepcionalmente pelo Acórdão CARF nº 1004-000.137, que considera esses gastos como "despesas inafastáveis" e essenciais à manutenção da empresa, à regra geral de indedutibilidade defendida pela fiscalização tributária. Por meio de uma análise baseada no Direito Administrativo Sancionador e no Direito Tributário, demonstra-se que a multa é um verdadeiro ato de poder e sanção estatal, não se confundindo com uma mera indenização convencional. Além disso, fica claro que gastos decorrentes de ilícitos contra a administração pública não atendem aos rigorosos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade que caracterizam as despesas operacionais do regime do lucro real. A dedução dessas multas também é proibida por compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, especialmente pela Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (UNCAC). Conclui-se que permitir a dedução fiscal dessas penalidades compromete a moralidade tributária, transfere o custo da infração para a sociedade e fomenta o risco moral, confirmando a tese da impossibilidade jurídica de sua dedução.

Palavras-chave: Acordo de Leniência; IRPJ e CSLL; Dedutibilidade; Lei Anticorrupção; Moralidade Tributária.

ABSTRACT

This article analyzes the legal controversy regarding the deductibility of punitive fines arising from Leniency Agreements, executed under the Anticorruption Law (Law No. 12,846/2013), from the calculation

bases of the Corporate Income Tax (IRPJ) and the Social Contribution on Net Profit (CSLL). The study contrasts the corporate thesis, exceptionally accepted by CARF Ruling No. 1004-000.137, which considers these expenses as "unavoidable expenses" essential for maintaining the company, with the general rule of non-deductibility defended by the tax authorities. Through an analysis based on Sanctioning Administrative Law and Tax Law, it is demonstrated that the fine is a true act of sovereign power and state sanction, not to be confused with mere conventional compensation. Furthermore, it becomes clear that expenses resulting from illicit acts against the public administration do not meet the strict requirements of necessity, normality, and usualness that characterize operating expenses under the real profit regime. The deduction of these fines is also prohibited by international commitments assumed by Brazil, especially the United Nations Convention against Corruption (UNCAC). It concludes that allowing the tax deduction of these penalties compromises tax morality, transfers the cost of the infraction to society, and fosters moral hazard, confirming the thesis of the legal impossibility of their deduction.

Keywords: Leniency Agreement; Corporate Income Tax (IRPJ and CSLL); Deductibility; Anticorruption Law; Tax Morality.

INTRODUÇÃO

A tributação da renda das pessoas jurídicas no Brasil, balizada pelo regime de apuração do lucro real, orienta-se pela mensuração do efetivo acréscimo patrimonial gerado pela atividade econômica lícita, exigindo rígidos parâmetros materiais e normativos para a dedutibilidade de custos e despesas operacionais. Sob esse panorama, o contencioso administrativo tributário depara-se com uma das controvérsias mais complexas e de elevado impacto

socioeconômico da atualidade: a possibilidade de dedução das multas punitivas aplicadas em sede de Acordos de Leniência, celebrados sob o império da Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A controvérsia se instaurou a partir de procedimentos de fiscalização que glosaram expressivas despesas declaradas por corporações a título de obrigações decorrentes de leniência, cuja magnitude financeira atinge cifras bilionárias a serem adimplidas em prazos de longa maturação. Na perspectiva da autoridade fiscal, as rubricas ostentam inequivocamente a natureza jurídica de sanção pecuniária não tributária, carecendo dos atributos de necessidade, normalidade e usualidade inerentes às despesas operacionais dedutíveis, conforme prescrevem o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, o art. 299 do RIR/99 e o atual art. 311 do RIR/2018. Ampara-se esse entendimento na consolidada previsão do Parecer Normativo CST nº 61/1979, que reputa inadmissível qualificar como operacionais os gastos gerados por atos proibidos por normas de ordem pública.

Em contraste ao posicionamento histórico da fiscalização e da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) — que tradicionalmente veda o abatimento de multas administrativas e regulatórias aplicadas por órgãos de controle, a exemplo dos precedentes firmados nos casos do BACEN e da ANEEL —, sobreveio o controverso entendimento vencedor no Acórdão CARF nº 1004-000.137. De forma isolada, o colegiado validou a dedutibilidade do encargo com fundamento de que a celebração do acordo e os pagamentos consequentes consubstanciariam "gastos inevitáveis e inafastáveis", imprescindíveis para obstar o colapso financeiro e a falência da companhia infratora.

Ocorre que o posicionamento introduz a uma grave fratura dogmática no sistema sancionatório e tributário nacional, na medida em que confunde o compreensível instinto de autopreservação patrimonial da empresa com o conceito técnico-fiscal de necessidade, transformando o Estado em financiador indireto da conduta antijurídica.

Diante desse cenário de profunda relevância, este artigo propõe-se a demonstrar a insubsistência jurídica da tese permissiva e a ratificar a impossibilidade absoluta de dedução das multas punitivas de leniência. Para tanto, o trabalho estrutura-se em capítulos que investigarão: primeiramente, a natureza jurídica da multa na leniência, refutando sua alegada feição contratual ou puramente reparatória ; em seguida, o enquadramento dessas penalidades à luz dos requisitos operacionais do lucro real e as restrições normativas à abrangência do art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/1995; posteriormente, os reflexos dos tratados e compromissos globais anticorrupção assumidos pelo Estado brasileiro, com ênfase na Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (UNCAC) ; e, por fim, uma análise crítica da jurisprudência do CARF, evidenciando o risco moral (*moral hazard*) gerado pela concessão involuntária desse anômalo subsídio fiscal.

A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA NO ACORDO DE LENIÊNCIA

No intuito de estabelecer a correta interpretação quanto à impossibilidade de dedução das multas provenientes de Acordos de Leniência na apuração do IRPJ e da CSLL, é imperioso desconstruir a narrativa convencional perfilhada pelos contribuintes autuados, voltando-se o escopo hermenêutico para a investigação da efetiva

natureza jurídica da sanção imposta sob a égide da Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção).

No caso paradigmático apreciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a tese defensiva sustentou que a celebração do Acordo de Leniência consubstanciaria um "verdadeiro ato convencional", por meio do qual as partes negociam obrigações mediante anuência recíproca. Trata-se de uma premissa inadequada, concebida para sustentar que o desembolso ostentaria o caráter de "compensação ou indenização convencional", em detrimento de sua autêntica natureza punitiva. Tem-se, na essência, uma construção retórica voltada a converter o exercício do poder de império e sancionador do Estado em um mero negócio jurídico paritário — tese intolerável à luz da dogmática do Direito Administrativo Sancionador, senão vejamos.

A Lei Anticorrupção inaugurou a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a administração pública. O seu art. 6º, inciso I, é cristalino ao definir que, na esfera administrativa, será aplicada a sanção de multa, cujo valor varia de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício. Trata-se da materialização do poder de polícia e do *jus puniendi* estatal, configurando um legítimo ato de império. O fato de a multa ser quantificada a partir do faturamento da empresa — e não estritamente vinculada ao valor exato do dano causado — evidencia a sua natureza aflitiva e punitiva, vocacionada a inibir condutas lesivas à coletividade.

No Direito, a indenização civil orienta-se pelo princípio da *restitutio in integrum* (reparação integral), tendo como parâmetro intransponível a exata extensão do dano suportado pela vítima. A

sanção administrativa punitiva, ao revés, desvincula-se da mera recomposição patrimonial. Ao vincular o valor da multa ao faturamento bruto da corporação, a Lei Anticorrupção ajusta a reprimenda de acordo com a capacidade econômica do infrator, e não com o prejuízo financeiro causado ao erário. O objetivo precípua não é ressarcir o Estado, mas sim garantir que a penalidade seja sentida no patrimônio da empresa — evidenciando sua incontestável natureza aflitiva.

Essa dicotomia ontológica entre punir e reparar encontra-se expressamente positivada no próprio diploma legal. O art. 6º, § 3º, e o art. 16, § 3º, da Lei nº 12.846/2013 estatuem, de forma cristalina, que a aplicação da multa e a própria celebração do Acordo de Leniência não excluem, em qualquer hipótese, a obrigação de reparar integralmente o dano causado. A apuração da multa obedece a um percentual do faturamento, enquanto a indenização guarda relação estrita com o valor do dano sofrido. Resta claro, portanto, que a multa cumpre um papel autônomo e repressivo.

A submissão da empresa ao Acordo de Leniência, disciplinado no art. 16 da referida Lei, não transmuta a natureza da sanção. Um dos requisitos obrigatórios e cumulativos para a celebração do acordo é que a pessoa jurídica admita sua participação no ilícito (art. 16, § 1º, inciso III). O acordo, portanto, exige a confissão de uma conduta antijurídica grave. O benefício central conferido pelo acordo é a redução em até 2/3 (dois terços) do valor da multa aplicável (art. 16, § 2º), além da isenção de determinadas sanções restritivas de direitos. Logo, a adesão da empresa é voluntária apenas no sentido de buscar a mitigação de uma sanção coercitiva preexistente imposta pelo poder estatal, e não como uma transação civil corriqueira.

Esse entendimento é referendado pelas Cortes Superiores brasileiras. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao avaliar os efeitos do acordo celebrado pela própria autuada em exame, reconheceu que a garantia legal repousa na reparação integral que, naquele caso concreto, residia na "multa imposta". De forma ainda mais incisiva, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Mandado de Segurança nº 36.173/DF, elucidou que o processo administrativo de responsabilização visa impor sanções pecuniárias (art. 6º) "que têm verdadeira natureza punitiva ou sancionadora" no contexto da *Leniência Anticorrupção*.

Destarte, não se pode aceitar a premissa que qualifica o aludido encargo como um mero "ato convencional" de caráter estritamente reparatório. Na verdade, a sanção pecuniária estipulada no âmbito do Acordo de Leniência consubstancia a legítima manifestação do *jus puniendi* estatal em face da violação de normas cogentes, preservando intacta a sua ontologia punitiva. Admitir a minoração do impacto financeiro dessa penalidade, autorizando o seu abatimento das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL sob a roupagem de um ajuste de direito privado, equivaleria a esvaziar a teleologia repressiva da Lei Anticorrupção. O permissivo culminaria na obliteração do ato de império, convertendo a reprimenda estatal em um anômalo financiamento público da conduta antijurídica.

IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DE MULTA COMO DESPESA OPERACIONAL

Importante registrar, de pronto, que para que um dispêndio seja passível de dedução na apuração do lucro real, a legislação tributária brasileira estabeleceu critérios rigorosos, afastando a subjetividade do administrador e impondo contornos objetivos baseados na estrita

relação da despesa com a atividade empresarial. O diploma fundamental que rege a matéria é a Lei nº 4.506/1964, cujo art. 47 dispõe que são operacionais as despesas "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora". O comando encontra-se positivado no art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/2018), correspondente ao antigo art. 299 do RIR/1999.

A inteligência desses dispositivos condiciona a dedutibilidade ao preenchimento cumulativo de três requisitos intrínsecos: a despesa deve ser *necessária, normal e usual*. O Parecer Normativo CST nº 32/1981 consolidou o entendimento de que o gasto é NECESSÁRIO quando essencial à realização das transações exigidas pela exploração da atividade; NORMAL, quando se verifica comumente no tipo de operação; e USUAL, na acepção de habitualidade na espécie de negócio.

Diante desse arcabouço normativo, tem-se que a tentativa de enquadrar o pagamento de uma multa por corrupção — decorrente de um Acordo de Leniência — como "despesa operacional" constitui uma inadequação hermenêutica. A prática de ilícitos, o suborno de agentes públicos e a fraude a licitações jamais podem ser reputadas condutas "inerentes", "essenciais" ou "normais" à manutenção da fonte produtora de uma atividade lícita. O Fisco Federal, por meio do emblemático Parecer Normativo CST nº 61/1979, já havia pacificado a premissa de que é absolutamente inadmissível revestir de tais atributos as despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por normas de ordem pública.

Há uma distorção ao confundir o instinto de preservação patrimonial da empresa com o conceito fiscal de "necessidade". A

alegação de que a despesa seria "inafastável e indispensável" para evitar o colapso financeiro da companhia deturpa o referencial de análise. O fato de o infrator precisar aderir ao acordo para mitigar sanções mais severas (como a declaração de inidoneidade ou o perdimento de bens) não confere ao desembolso o condão de despesa operacional, pois o gasto não foi incorrido no processo de *geração de receitas*, mas sim como *consequência de uma transgressão dolosa*.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF já rechaçou frontalmente o argumento de uma concessionária de serviços públicos que pleiteou a dedução de multas administrativas aplicadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), sob a alegação de que o risco de sofrer tais sanções seria inerente à prestação do serviço e de que o seu não pagamento inviabilizaria a continuidade da operação. Na oportunidade, o colegiado assentou, de maneira acertada, que "descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial" (CARF, Acórdão nº 9101-002.196, julgado em 01 de fevereiro de 2016).

A decisão pontuou, com precisão dogmática, que admitir o abatimento resultaria em um inaceitável benefício fiscal, porquanto a empresa repassaria à Administração Pública — e, em última instância, à sociedade brasileira — parte dos custos gerados por sua própria desídia, ofendendo a máxima de que a pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator (CARF, Acórdão nº 9101-002.196, julgado em 01 de fevereiro de 2016).

Do mesmo modo, em assentada diversa, o CARF refutou a tentativa de uma instituição financeira de deduzir, da apuração do IRPJ e da

CSLL, as multas punitivas de natureza não tributária impostas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), a pretexto de que configurariam despesas decorrentes da prática de suas atividades empresariais. O colegiado rejeitou sumariamente a manobra, reafirmando que o simples fato de a sanção ter sido aplicada no contexto das operações da empresa não lhe confere o atributo de despesa necessária, sendo tais dispêndios rigorosamente indedutíveis (CARF, Acórdão nº 1803-001.784, julgado em 06 de agosto de 2013).

A doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho (2019) assevera que o Direito não pode justificar a dedução tributária a partir da "criação de riscos desnecessários e de modo consciente (doloso)". O risco do negócio envolve as intempéries inerentes ao mercado e à atividade lícita (como a inadimplência de um cliente ou uma multa contratual civil), mas nunca o cometimento voluntário de crimes contra a Administração Pública.

Em relação à qualificação de um gasto como "normal", importante lembrar que essa premissa pressupõe, inexoravelmente, uma vinculação intrínseca com as finalidades essenciais e lícitas para as quais a pessoa jurídica foi constituída. O sistema fiscal autoriza exclusivamente o abatimento de custos que compõem a engrenagem ordinária da exploração econômica e da manutenção da fonte produtora, afastando a inserção de despesas que se mostrem alheias aos escorreitos fins empresariais.

Impossível sustentar a argumentação de que, em virtude da intensificação dos mecanismos de combate à corrupção, as multas oriundas de acordos de leniência teriam se transformado em um mero "desfecho possível" e, por conseguinte, em um custo "normal" do ambiente corporativo contemporâneo. A teoria da tipicidade no

Direito aduz que o "tipo" legal é construído para representar a média, o padrão de regularidade e a normalidade de uma situação fática inserida na ordem social. O cometimento de fraudes contratuais e subornos contra a Administração Pública configura uma anomalia grave, representando um desvio patológico que rompe frontalmente com as conexões lógicas e de sentido do tipo jurídico que define a atividade empresarial.

Por fim, tem-se que a caracterização de uma despesa como USUAL exige que o dispêndio guarde pertinência direta e intrínseca com o ramo de atuação da empresa e com a legítima produção ou comercialização de seus bens e serviços. Ainda que parte da doutrina que defende os interesses corporativos tente flexibilizar esse conceito, argumentando que a usualidade não exigiria, obrigatoriamente, uma ocorrência frequente, bastando que o gasto — mesmo sendo excepcional — possuisse umnexo objetivo com a preservação da atividade empresarial, certamente, essa dilatação hermenêutica não encontra ressonância quando o desembolso tem como gênese a prática de ilícitos.

A jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais consolidou o entendimento de que multas de natureza não tributária, aplicadas por infrações a normas administrativas, penais ou trabalhistas, são rigorosamente indedutíveis. A gênese dessa vedação repousa na constatação de que o cometimento de infrações não compõe a rotina, o hábito ou o padrão regular de um empreendimento.

A aferição da usualidade demanda que o dispêndio seja habitual, frequente e inerente à espécie de negócio explorado pela pessoa jurídica. Logo, rotular o pagamento de uma multa punitiva por corrupção como um gasto ordinário exige, inexoravelmente, a

assunção de que o suborno, a fraude a licitações e o financiamento de ilícitos compõem a rotina operacional e o próprio modelo de negócios da corporação.

A análise integrada do Direito Empresarial e do Direito Tributário nos leva à conclusão de que a pessoa jurídica é concebida com um escopo social delimitado e estritamente lícito, vocacionado à produção e circulação de riquezas dentro das balizas do ordenamento jurídico. A prática de infrações lesivas à Administração Pública representa uma ruptura categórica dessa finalidade, situando-se à margem de qualquer padrão de regularidade empresarial. Compreende-se que o modelo ou "tipo" que define a tributação de uma atividade comercial reflete a média de comportamentos lícitos esperados no mercado. Os atos de corrupção, portanto, são anomalias que desfiguram por completo esse tipo normativo, sendo insuscetíveis de figurar como elementos habituais de uma cadeia produtiva legítima.

LIMITES LEGAIS DE DEDUÇÃO DE DESPESA OPERACIONAL NO LUCRO REAL

O regime de apuração do lucro real não consagra uma aderência absoluta e irrestrita ao lucro contábil auferido pelas corporações. A base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é consubstanciada no lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações expressamente prescritas e autorizadas pela legislação tributária. Logo, a dedutibilidade de despesas não representa um "cheque em branco" conferido à gestão empresarial, encontrando limites rígidos e intransponíveis no ordenamento jurídico pátrio.

Para compreender com a devida profundidade dogmática a impossibilidade legal de se deduzirem multas de natureza anticorrupção, faz-se necessário estabelecer um paralelo hermenêutico entre a regra geral de dedutibilidade — insculpida no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 — e a norma restritiva consubstanciada no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Inicialmente, cumpre rememorar que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 estabeleceu os critérios da necessidade, normalidade e usualidade como pressupostos inafastáveis para que uma despesa seja considerada operacional. Ou seja, para ser dedutível, o dispêndio deve estar intrinsecamente vinculado ao esforço contínuo e lícito de manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. Esse comando, replicado no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) e no atual art. 311 do RIR/2018, impõe o preenchimento cumulativo desses três requisitos indissociáveis. O Parecer Normativo CST nº 32/1981 sedimentou que a necessidade se atrela à essencialidade para as transações exigidas pela exploração da atividade, enquanto a normalidade e a usualidade remetem àquilo que é corriqueiro e habitual na espécie de negócio.

Contudo, ciente da fluidez semântica desses conceitos — que, por serem abertos e subjetivos, historicamente abriram margem para interpretações conflitantes e práticas abusivas tendentes a reduzir artificialmente a base de cálculo —, o legislador pátrio editou o art. 13 da Lei nº 9.249/1995. Este dispositivo instituiu um comando de bloqueio rigoroso, vedando peremptoriamente uma série de deduções na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, utilizando a expressiva ressalva: "independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964".

Na prática, essa cláusula de exclusão evidencia que o vínculo entre a apuração da base de cálculo e os requisitos operacionais de dedutibilidade não é um direito absoluto e incondicionado do contribuinte. Significa dizer que, ainda que a empresa alegue de forma veemente que determinado gasto (como o pagamento de uma multa) foi "essencial", "inevitável" ou "inafastável" para salvaguardar a sua sobrevivência financeira no caso concreto, a lei tributária detém a força para proibir o seu abatimento fiscal. Esse sofisticado arcabouço normativo mostra a *mens legis* (vontade da lei) de blindar a base tributável contra interpretações elásticas e manipulatórias, demonstrando que o legislador pode e deve limitar abatimentos que contrariem o interesse público e a moralidade.

Diante desse arcabouço normativo, a tentativa de enquadrar o pagamento de uma sanção (multa) por corrupção como "despesa operacional" constitui uma profunda violação hermenêutica. A prática de ilícitos, o suborno de agentes públicos e a fraude a licitações jamais podem ser reputadas condutas inerentes, essenciais ou "normais" à manutenção da fonte produtora de uma atividade lícita. A dedução não pode ser justificada diante da criação de riscos desnecessários e dolosos pelo contribuinte. Um comportamento omissivo ou comissivo que tira partido do dano causado ao Estado é intrinsecamente anormal, advindo de ato ilícito.

Nesse diapasão, o Fisco Federal, por meio do Parecer Normativo CST nº 61/1979, já havia pacificado a premissa de que as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária (como leis administrativas e penais) são indedutíveis. O referido Parecer é categórico ao afirmar que é "inadmissível considerar como necessárias à atividade da empresa despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública".

Consequentemente, o balizamento jurídico para aferir a (in)dedutibilidade dessas multas de ordem não tributária repousa, inarredavelmente, na regra geral insculpida no art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/2018), conjugada com a exegese do Parecer Normativo CST nº 61/1979.

Contudo, a principal artimanha argumentativa mobilizada pelas empresas infratoras — e infelizmente referendada de forma isolada pelo controverso Acórdão CARF nº 1004-000.137 — é tentar justificar o abatimento da multa de leniência por meio de uma interpretação extensiva e juridicamente enviesada do art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/1995. Este dispositivo preconiza que não são dedutíveis como 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".

O desvio hermenêutico da tese defensiva reside na tentativa de conferir abrangência geral ou irrestrita a uma norma de exceção de cunho estritamente tributário. O art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/1995 trata, de forma literal e taxativa, de multas por infrações de natureza puramente fiscal. A interpretação adequada desse dispositivo demonstra que ele encerra uma norma especial, cuja aplicação não comporta interpretação extensiva para abarcar multas derivadas do descumprimento de legislações de índole não tributária.

A excepcionalidade que permite a dedução de sanções de natureza compensatória não se estende, sob qualquer hipótese hermenêutica, a multas de natureza eminentemente punitiva originadas da prática de ilícitos penais e administrativos. O favor fiscal restringe-se a infrações tributárias, jamais alcançando penalidades impostas pelo Estado no exercício de seu *jus puniendi*.

As sanções pecuniárias fixadas em Acordos de Leniência decorrem de graves violações ao dever de probidade e da perpetração de atentados diretos contra o patrimônio público e os princípios da Administração Estatal, condutas tipificadas pela Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção). As penalidades possuem o propósito irrefutável de reprimir e dissuadir condutas lesivas à coletividade, distanciando-se, em absoluto, de qualquer finalidade contratual ou compensatória ordinária.

Como bem assentado por este histórico Parecer e reafirmado pela PGFN, as multas de ordem pública "refogem ao alcance da norma específica" do Direito Tributário. A equiparação de uma sanção por ato ilícito (corrupção) a uma mera "multa fiscal compensatória" constitui, portanto, um grave contorcionismo hermenêutico. Aceitar essa analogia distorcida seria o equivalente a conceder um alvará para que ilícitos administrativos, regulatórios e criminais fossem contábil e fiscalmente amortizados pelo Estado, subvertendo integralmente os limites legais e axiológicos da dedução de despesas no regime do lucro real.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA E INTERPRETAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A discussão em torno da dedutibilidade das multas pecuniárias decorrentes de Acordos de Leniência das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL evoca, como barreira intransponível, o postulado constitucional da legalidade estrita e da tipicidade fechada que rege o Direito Tributário. Na perspectiva de um ordenamento jurídico harmônico, a pretensão de deduzir tais penalidades desborda dos limites da atividade empresarial lícita e transmuta-se no pleito por um verdadeiro favor fiscal por via transversa. Ocorre que a concessão

de qualquer desoneração, exclusão ou minoração de base tributável exige autorização legislativa expressa, revelando-se ilegítima qualquer tentativa de ampliação hermenêutica.

O princípio da determinação legal e da tipicidade tributária atua como garantia fundamental de segurança jurídica, exigindo que as regras que delimitam a base de cálculo e as suas respectivas exclusões estejam formal e claramente descritas em lei em sentido estrito.

Por possuir essa nítida feição de minoração da carga tributária, a concessão do abatimento submete-se rigorosamente ao comando do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal. O texto constitucional é categórico ao determinar que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo ou benefício creditório, em relação a impostos e contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias de que trata ou o correspondente tributo.

Diante disso, ao se analisar o diploma que rege a matéria, verifica-se que a Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) instituiu um rol taxativo de benefícios conferidos à pessoa jurídica colaboradora no âmbito do Acordo de Leniência. O artigo 16, § 2º, estabelece com clareza que a celebração do pacto isentará a corporação de sanções restritivas de direitos e reduzirá em até $\frac{2}{3}$ (dois terços) o valor da multa administrativa originariamente aplicável.

Denota-se que o legislador ordinário foi exaustivo ao delinear a esfera de mitigação das sanções administrativas e civis, contudo, absteve-se deliberadamente de introduzir qualquer isenção ou abatimento de natureza tributária no texto da lei. À luz da exigência

constitucional de lei específica, a completa ausência de uma cláusula tributária autorizativa na Lei nº 12.846/2013 obsta promover a redução da base imponible do IRPJ e da CSLL, sob pena de flagrante inconstitucionalidade e usurpação da competência legislativa.

A impossibilidade de abatimento fiscal dessas penalidades consolida-se de forma definitiva quando analisada na ótica das regras gerais de interpretação do Direito Tributário nacional. Como o direito à dedução opera, neste contexto, como uma hipótese excludente ou isentiva que excepciona a regra matriz de incidência plena sobre o lucro real corporativo, atrai-se a incidência compulsória do artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

O referido dispositivo do CTN determina, de maneira peremptória, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, exclusão do crédito tributário ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. O legislador complementar fixou uma barreira hermenêutica contra exegeses ampliativas, analógicas ou integrativas que visem criar benefícios fiscais à revelia do texto legal literal. Diante disso, como não existe previsão textual expressa e literal autorizando o abatimento de sanções pecuniárias decorrentes de atos de corrupção, resta vedado ao aplicador da lei construir tal direito por vias interpretativas elásticas.

Ademais, ampliar as regras de dedutibilidade geral para alcançar uma sanção (multa) decorrente de atos ilícitos viola não apenas o comando técnico do artigo 111 do CTN, mas a própria lógica sistêmica do ordenamento jurídico, que se orienta pela moralidade e refuta a possibilidade de se justificar a conduta ilícita por meio da

própria torpeza, conforme o princípio geral do direito de que ninguém pode se beneficiar de sua própria desídia ou má-fé (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

O referido princípio, basilar no ordenamento jurídico e com profundas raízes no direito romano, estabelece que a ninguém é dado beneficiar-se de sua própria torpeza. Essa máxima consagra a premissa de que o sistema legal não pode ser invocado como um escudo protetivo por aqueles que agem de maneira desonesta, imoral ou ilícita. Aplicável de forma transversal em diversas searas do Direito, o postulado impõe que nenhuma pessoa, física ou jurídica, após praticar uma conduta em desacordo com as normas legais, possa alegar tal fato para obter qualquer espécie de proveito próprio. Trata-se, em última análise, da materialização da boa-fé objetiva e da lealdade material, visando impedir que o infrator seja recompensado ou aliviado pelas consequências de seus próprios atos prejudiciais.

A transposição desse imperativo ético e jurídico para o debate acerca da dedutibilidade das multas da Lei Anticorrupção é direta. Quando um contribuinte pleiteia o abatimento da sanção pecuniária (multa) aplicada em um Acordo de Leniência da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ele busca, na prática, extrair uma vantagem fiscal de um cenário originado exclusivamente por sua conduta reprovável. A multa foi gerada pelo engajamento voluntário da empresa em esquemas de corrupção ou fraude a licitações; logo, pretender classificá-la como uma benesse ou "despesa dedutível" equivale a utilizar a própria torpeza (o ilícito praticado) como alavanca para reduzir a carga tributária devida ao Estado.

A tese da dedutibilidade da multa representa uma ofensa visceral a esse postulado, pois permite que o infrator mitigue o impacto

financeiro de sua punição valendo-se das regras de tributação do próprio Estado que buscou fraudar. Casos históricos de fraudes corporativas internacionais demonstram que as autoridades e os tribunais devem atuar vigorosamente para garantir que os responsáveis sejam punidos e impedidos de colher qualquer fruto de suas práticas fraudulentas. A justiça e a moralidade exigem que a legislação fiscal não se preste ao papel de instrumento para amortecer as consequências de atos criminosos, garantindo que a corporação suporte integralmente o ônus de sua conduta espúria, sem que o sistema legal a autorize a lucrar, ainda que indiretamente, com sua própria falta de integridade.

Portanto, qualquer interpretação que vise transformar a multa da leniência em despesa dedutível equivaleria a cancelar que a empresa utilizasse o seu comportamento doloso e antijurídico para capturar uma vantagem fiscal, transferindo parte do custo de sua punição para toda a sociedade brasileira. Impõe-se, assim, a estrita observância da legalidade: na ausência de texto de lei específico e literal que autorize a dedução de multas de natureza não tributária e punitiva, o ônus da sanção deve permanecer integralmente sobre o patrimônio do infrator.

OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS COMPROMISSOS GLOBAIS DO ESTADO BRASILEIRO EM MATÉRIA DE COMBATE À CORRUPÇÃO

A controvérsia dogmática em torno da indedutibilidade das multas aplicadas no bojo de acordos de leniência não se exaure na estrita legalidade interna. Ela transcende as fronteiras do Direito Tributário doméstico, inserindo-se inarredavelmente no plano dos compromissos internacionais assumidos pela República Federativa

do Brasil no combate à macrocriminalidade e à corrupção sistêmica. A inserção de tratados multilaterais no ordenamento jurídico pátrio impõe ao Estado brasileiro e, por conseguinte, a seus órgãos julgadores administrativos e judiciais uma postura de absoluta intransigência fiscal frente a condutas que esvaziem a eficácia das sanções aplicadas e promovam qualquer espécie de imunidade ou amortecimento financeiro a corporações transgressoras.

Nesse panorama de obrigações convencionais, ganha relevo inicial a Convenção Interamericana contra a Corrupção, adotada no âmbito da Organização dos Estados Americanos (OEA) e promulgada no Brasil pelo Decreto nº 4.410/2002. O tratado sulca, de maneira hialina, a necessidade de alinhar o sistema tributário aos esforços de moralização pública. Em seu Artigo III, item 7, a Convenção da OEA estipula expressamente que os Estados Partes devem considerar a aplicabilidade de medidas destinadas a criar, manter e fortalecer "[l]eis 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".

Nessa ótica, a pretensão de deduzir a multa de leniência da base de cálculo do IRPJ e da CSLL consubstancia, inequivocamente, o pleito por um "tratamento tributário favorável", visto que reduz o lucro real tributável da pessoa jurídica. Admitir a minoração da carga tributária por meio do abatimento de penalidades que têm gênese na violação direta das leis anticorrupção ofende o compromisso internacional de vedar a leniência fiscal a atos antijurídicos.

Igualmente, o Brasil integrou ao seu ordenamento a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, sob os

auspícios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE), promulgada via Decreto nº 3.678/2000. O referido diploma internacional impõe, em seu Artigo 3, item 1, que os atos de corrupção sejam puníveis com "penas criminais efetivas, proporcionais e dissuasivas". O postulado da "dissuasão" restaria frontalmente violado caso a sanção financeira imposta ao ente corruptor pudesse ser amortizada pelo próprio Estado arrecadador por meio da via fiscal. Ademais, o tratado vincula as Partes, em seu Artigo 8, item 1, a exigirem rigor contábil, proibindo a ocultação de operações inadequadamente especificadas e o registro de despesas inexistentes com o propósito de corromper funcionários. O espírito da convenção repele qualquer hermenêutica que ampare o abrandamento dos custos financeiros da desídia corporativa.

Contudo, o marco normativo de maior contundência para o deslinde definitivo da controvérsia fiscal reside na Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (UNCAC), adotada pela Assembleia-Geral da ONU e formalmente promulgada em território nacional pelo Decreto nº 5.687/2006. A UNCAC erige a integridade e a obrigação de prestar contas como pilares indissociáveis do Estado de Direito. Nesse cenário, o seu Artigo 12, item 4, de forma categórica, impõe balizas restritivas ao tratamento fiscal de condutas ilícitas no setor privado, ao determinar que "Cada Estado Parte ditará a dedução tributária relativa aos gastos que venham a constituir suborno [...], relativa a outros gastos que tenham tido por objetivo promover um comportamento corrupto". A diretriz internacional aponta para a negação veemente de qualquer proveito fiscal derivado do ilícito.

A conjugação desses três diplomas internacionais forma um autêntico microssistema de integridade que vincula a hermenêutica tributária. O imperativo convencional impede que se confira

utilidade contábil ou fiscal a despesas umbilicalmente ligadas a condutas espúrias, cuja assunção de culpa constitui pressuposto inarredável para a própria celebração do acordo de leniência.

Permitir que uma corporação deduza a multa sancionatória do lucro real seria uma afronta não apenas à inteligência do Direito Tributário nacional, mas uma ruptura flagrante com a teleologia dos compromissos globais ratificados pelo Brasil. O sistema jurídico é uno e, por conseguinte, a aplicação da legislação do lucro real não pode operar à margem da proibição convencional de dedutibilidade dos custos derivados da corrupção. A subversão do ato de império em benefício fiscal viola a eficácia interna da Lei Anticorrupção e coloca o Estado brasileiro em uma posição de inadimplência perante a comunidade internacional, ao frustrar a obrigação de manter a neutralidade e a moralidade em sua matriz tributária.

CONCLUSÃO

A análise detida da jurisprudência administrativa tributária, com especial enfoque no recente e controverso Acórdão CARF nº 1004-000.137, revela a urgência de se resgatar o rigor hermenêutico na aplicação das normas de dedutibilidade do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Com a máxima vênia institucional aos prolores do voto vencedor naquele julgamento, é imperativo reconhecer que a decisão operou uma perigosa subversão interpretativa ao admitir a dedução de uma multa bilionária decorrente de Acordo de Leniência sob o pretexto de tratar-se de um "gasto inevitável e inafastável".

A fundamentação do referido acórdão acolheu a tese empresarial de que a celebração do acordo se revelou indispensável para assegurar a continuidade das atividades da empresa, pois, caso contrário, a infratora enfrentaria o colapso financeiro e a bancarrota. Ocorre que essa premissa incorre em um grave equívoco: confunde a inevitabilidade de se submeter à coação estatal (para não falir sob o peso de sanções ainda mais severas) com o conceito jurídico-tributário de "despesa necessária à manutenção da fonte produtora". A necessidade de sobreviver a uma punição por corrupção é uma contingência gerada exclusivamente pela conduta dolosa e antijurídica do próprio contribuinte, não possuindo qualquer liame de normalidade com a atividade econômica lícita que a legislação tributária visa tutelar.

Ao cancelar a dedutibilidade de tais valores, a decisão administrativa afasta-se de postulados basilares do Direito Administrativo Sancionador e do Direito Tributário. O Estado, ao permitir que a multa reduza o lucro tributável da corporação, acaba por financiar indiretamente a própria sanção que aplicou, socializando o custo da corrupção. Em termos práticos, a cada real deduzido a título de multa por improbidade e suborno, o erário renuncia à arrecadação de IRPJ e CSLL, transferindo o ônus da infração para os ombros de toda a sociedade brasileira.

Aceitar essa posição premia, de forma incontestável, o "risco moral" (*moral hazard*) das grandes corporações. Cria-se um pernicioso incentivo econômico em que agentes de mercado internalizam a corrupção como um mero custo operacional dedutível, sabendo que o próprio sistema tributário amortecerá o impacto financeiro de suas transgressões caso sejam flagrados. Isso esvazia por completo o

caráter dissuasório, pedagógico e punitivo instituído pela Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

Por fim, conclui-se que o Direito Tributário não é um compartimento estanque, infenso à moralidade e à ordem pública. O ordenamento jurídico pátrio rechaça a utilização do tributo (e de suas regras de apuração) como instrumento de mitigação de sanções penais e administrativas. Reafirma-se, assim, a tese central da impossibilidade absoluta de dedução das multas punitivas decorrentes de Acordos de Leniência das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo a jurisprudência administrativa e judicial rechaçar tentativas de travestir ilícitos gravíssimos em prosaicas despesas operacionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. Edição, 19 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento, 4ª Turma Extraordinária. Acórdão nº 1004-000.137. Recurso Voluntário. Relator: Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Redator Designado: Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. Brasília, DF, 8 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção, 3ª Turma Especial. Acórdão nº 1803-001.784. Recurso Voluntário. Relator ad hoc: Conselheiro André Mendes de Moura. Brasília, DF, 6 ago. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma. Acórdão nº 9101-002.196.

Recurso Especial do Contribuinte. Relator: Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Brasília, DF, 1 fev. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 jun. 2026.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 jun. 1999.

BRASIL. Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000. Promulga a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 dez. 2000.

BRASIL. Decreto nº 4.410, de 7 de outubro de 2002. Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 8 out. 2002.

BRASIL. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 fev. 2006.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências (Lei Anticorrupção). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 2 ago. 2013.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30 nov. 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 23 jan. 1995.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Despesas operacionais admitidas: requisitos de necessidade, normalidade e usualidade. Brasília, DF: Coordenação do Sistema de Tributação, 1981.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo CST nº 61, de 24 de outubro de 1979. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Multas por infração a leis de natureza não tributária. Brasília, DF: Coordenação do Sistema de Tributação, 1979.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 36.173. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 30 de março de 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 2 de julho de 2021.

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Mestrando do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.