IMPOSTO DE RENDA — DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS

PLÍNIO PAULO BING*

Orientação do Fisco. Lei e decreto. Despesa operacional. Multa. Conclusão.

1. A orientação do *fisco,* por hierarquia e vinculação administrativo-disciplinar, que deve o fiscal como funcionário ao texto dos decretos, ordem superior contida no art. 165, § 5º do RIR, antigo art. 164, § 4º, é indisponível pela *indedutibilidade da multa.*

Manifestaram-se recentemente pela indedutibilidade o agente fiscal, José Otávio Carrard (JC de 4 e 5.8.75) e o ilustre colega René Izolde Avila (JC 8.8.75).

1.1 O contribuinte que desejar debitar a *multa* como *despesa necessária* esteja certo da *oposição* fiscal e a necessidade *ab initio* de ingressar com uma ação anulatória de lançamento (caso este tenha se verificado) em busca de um desate judicial, contando, ver-se-á, com precedente e bons fundamentos.

2. *A indedutibilidade consta de decreto, mas não da lei*

O § 5º do art. 165 *continua sem apoio em lei,* quando se sabe que só a *lei* pode definir "fato gerador" (art. 97, III, CTN), "obrigar a fazer ou deixar de fazer (Constituição Federal, art. 153, § 2º).

* Advogado em Porto Alegre.

Sem *lei* nada existe juridicamente em matéria fiscal, onde a estrita legalidade é essencialíssima. Não se confunda a iniciativa fiscal com a legalidade desta iniciativa que só pode prevalecer quando "vinculada" à lei (parágrafo único do art. 142, CTN).

2.1 O fato gerador ou o fato imponível pelo IR é um ato complexo, ainda que considerado em sua forma mais simples; o *resultado* do exercício, pois que, apesar de incidente a alíquota só sobre o rédito positivo de um período de tempo (exercício), importa para o encontro desse resultado, o modo pelo qual, sempre previsto em lei, se consideram as várias situações de receita e despesa. No caso vertente interessa enfocar as *despesas,* segundo a regra contida no art. 47, da Lei nº 4 506/64 e que dá causa ao art. 162 do atual RIR.

Neste dispositivo se encontram os elementos caracterizadores do que seja *despesa operacional.*

2.2 Os dois sobreditos divulgadores locais não contestam a necessária legalidade. Admitem-na como *implícita* na alocução "despesas operacionais" dedutíveis quando *usuais e normais;* ora — dizem os que sustentam a indedutibilidade — o pagar multa não corresponde a uma atividade normal ou usual. Como salientam, a construção seria fruto não da interpretação literal, mas sistemática, tendo o decreto traduzido no § 5º do art. 165 do RIR este implícito da lei.

Na verdade, *permissa venia,* não é assim, porque este § 5º *criou* obrigação nova por interpretação *extensiva,* como ver-se-á.

3. *Despesa operacional*

3.1 Como o excelente tributarista Nilton Latorraca tem sobre o tema ótima exposição, permitimo-nos reproduzi-la parcialmente:[1]

"O regulamento do imposto de renda conceitua de forma *genérica* as despesas dedutíveis do lucro tributável, denominando-as 'despesas operacionais'. Em seguida, trata particularmente de algumas despesas que, pela

[1] Latorraca, Nilton. *Legislação tributária — uma introdução ao planejamento tributário.* 3. ed. p. 141, nº 1.

sua própria natureza, estão subordinadas a *condições específicas,* tais como as despesas de impostos, perdas de câmbio, aluguéis, *royalties,* etc.

Assim é que, para reunir condições necessárias à sua dedutibilidade, uma *despesa deve atender às seguintes condições*:

a) conceituar-se como 'despesa operacional';
b) atender às condições específicas a que estiver subordinada, *caso* esteja *expressamente referida* no Regulamento.

É lógico, portanto, que a lei *só se refere expressamente a determinadas despesas ou para excluí-las do elenco das despesas dedutíveis, ou para condicionar a sua dedutibilidade a certos requisitos.* Esta observação nos conduz às seguintes conclusões que nos parecem irrefutáveis:

a) a *referência expressa* é um critério excepcional pois a despesa operacional *não* contemplada expressamente *será* dedutível sem estar sujeita a outras condições;
b) a referência a determinada espécie de despesa é pressuposto lógico e legal de que se trata de despesa operacional, pela simples razão de que só se pode excluir de um conjunto as espécies nele contidas. Da mesma forma, só as espécies contidas nesse conjunto podem ser objeto de restrição ou condição.

Dispõe o regulamento no seu art. 162 (Lei nº 4 506):

Art. 162. São operacionais as despesas computadas nos custos, necessários à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º *São necessárias* as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas *são as usuais* ou *normais no tipo de transações ou atividades* da empresa.

A rigor, portanto, só é operacional a despesa necessária, isto é, paga ou incorrida para a *realização de transações ou operações exigidas* pela atividade da empresa.

A necessidade da despesa pressupõe, pois:

a) transação ou operação cuja realização dependa da despesa;
b) que essas transações ou operações sejam exigidas pela atividade da empresa.

Na terminologia mercantil, 'transação' e 'operação' são usadas comumente com o mesmo sentido e correspondem a negócio, ato de comércio, ou à realização de negócios comerciais, tais como operação de crédito, operação bancária, operação financeira, etc.

É importante assinalar, porém, que a segunda das condições citadas ('que as transações ou operações sejam exigidas pela atividade da empresa'), não pode ser interpretada literalmente. Do contrário, não poderiam ser consideradas operacionais inúmeras despesas que tradicionalmente são dedutíveis, e que a própria legislação refere expressamente para condicionar a sua dedução ao preenchimento de certos requisitos. De fato, se interpretada literalmente a expressão acima, reproduzida entre parênteses, as despesas de juros, *royalties,* as perdas por sinistros ou desfalque, e inúmeras outras despesas, não poderiam ser conceituadas como operacionais.

Basta citar o exemplo da despesa de juros. Nenhuma empresa tem atividade que *exija* a realização de despesa de juros. Os juros, ninguém discute, são despesas necessárias que ocorrem em conseqüência da carência de recursos próprios, mas não por exigência da atividade da empresa. São, isto sim, despesas *decorrentes* das atividades normais da empresa.

De mesmo modo que as despesas de juros, nenhuma empresa tem atividade que exija o pagamento de *royalties,* a realização de prejuízos com sinistros, etc.

Por conseguinte, a expressão 'transações ou operações exigidas pela atividade da empresa' só pode ser entendida como transações ou operações *relacionadas* com a atividade da empresa, ou dela *decorrentes,* por oposição a gastos estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade" (sic, são nossos os destaques).

4. *Multa — despesa operacional necessária*

4.1 A transcrição sobredita traduz o inegável. A conceituação de "despesa operacional" *é genérica,* ampla na lei. Quando a lei trata alguma despesa nominadamente, reserva-lhe condição especial para aceitá-la ou excluí-la; neste caso, dentro da circunscrição específica a despesa é dedutível ou não. Em outras palavras, a exceção é expressa, clara.

4.2 Na amplidão da regra geral, todavia, dispõem os §§ 1º e 2º da Lei nº 4 506/64 — outras premissas vinculatórias e inseparáveis.

Precisam as despesas derivar, ou, como quer Latorraca, decorrer das "transações ou operações exigidas pela atividade da empresa" como *necessárias* e serem *usuais* ou *normais*.

Quando se fala em "atividade" tem-se em vista primordialmente a "atividade" dentro dos objetivos sociais, pois se uma empresa ligada, por exemplo, ao ramo de tecidos quisesse debitar como despesas operacionais aquelas feitas em pesquisas agropastoris (sem causa), certamente as teria impugnada, e com acerto. São as "transações" ou "operações" atinentes às atividades empresariais que ocasionam despesas "usuais ou normais". As alocuções dos §§ 1º e 2º do art. 47, Lei nº 4 506/64 ou art. 163 do RIR devem ser lidas e interpretadas com *integridade*. O "usual ou normal" *referem-se a atividade toda da empresa* que pratica transações ou operações. São adjetivos que acompanham o substantivo-atividade.

4.3 Prevalece aqui no direito tributário o conceito de atividade do empresário, de transação ou operação empregável no campo do direito mercantil ou na ciência contábil na falta de conceito próprio. Aliás, a respeito de conceitos, o estruturador pioneiro da doutrina tributária brasileira, Alfredo Becker, sequer admite dualidade de conceitos (civil e/ou fiscal) apud *Teoria*, nº 34.

Se para a prática de transações ou operações (atos de comércio) como atividade empresarial, são utilizados prepostos (aliás a empresa tem relevantes finalidades sociais dando empregos) e estes são capazes de cometer (involuntariamente, pouco importa) "erros do homem"; ou se a empresa que adquire matéria-prima, observa ou não um cauteloso fluxograma de produção, custos, distribuição e capacidade do mercado e faz uma projeção — pois toda produção é sempre uma projeção de encargos inseparáveis e imprescindivelmente concatenados; se de um momento para outro se vê a braços com um problema de conjuntura regional (enchente ou outra calamidade pública), nacional ou mundial, e comete por isso infração fiscal, sendo insuperável a dificuldade, pergunta-se, alguém, dentro do contexto rigoroso e próprio da atividade normal ou usual da empresa, pode de sã consciência afirmar que não se está diante de situação exsurgente da "realização de transação ou operação exigida pela atividade da empresa"? No ciclo integrado empresarial (desde a compra de matéria-prima, produção, e circulação) qualquer evento não está compreendido neste risco como normal e usual? O "usual" ou "normal" ligado a transações ou operações exigidas pela atividade da empresa não é sistemático, pleno, total?

Se é assim, e não há nada que diga o contrário, pela mesma razão como multas contratuais aplicáveis entre pessoas privadas, perdas e danos por inadimplementos, extravios ou perdas de produtos acabados em acidente, roubo, etc., por culpa ou não de prepostos, que, aliás, podem ser responsáveis pelo atraso no pagamento de dívidas (duplicatas, amortizações de empréstimos, etc.) e daí surgirem juros moratórios e multas, tudo dedutível como despesas operacionais, necessárias porque dentro do risco da atividade, por que, *sem menção excludente expressa,* não admitir a *multa* como um risco da atividade empresarial?

Ademais, convenhamos que, não se concebendo o pagamento de multa como uma *liberalidade,* ela além de cogente só pode exsurgir do curso da atividade da empresa por alguma transação ou operação decorrente dela. Logo, é despesa. A contrário senso, se a *multa for aplicada* em transação ou operação que fuja da atividade do empresário — então sim — seria o caso de indedutibilidade. Mas não é este tipo de multa que se abordou nem o que abordamos até agora.

4.4 O ato de pagar imposto, taxa ou multa não é um fim em si mesmo, da empresa. Não se trata de uma transação ou operação como tal. Nenhuma empresa se organiza tendo por finalidade específica pagar multa. Logo, não é a esta usualidade ou normalidade que se refere o § 2º do art. 47.

O casuísmo do exemplo ressente-se de ortodoxia jurídica, é sabido, mas esclarece. A recente moda do fisco aduaneiro de, em caráter revisional, nas faltas de cargas de adubo a granel descarregadas nos portos brasileiros, *autuar* o agente de navegação — ainda que não contribuinte substituto, pois sem contrato de afretamento, e sim o de mero agenciamento — como responsável apontado; imputar-lhe o ônus do imposto de importação sobre a mercadoria transportada faltante, e a multa de 100%, é típico caso de responsabilidade pelo gênero de atividade. Não sendo importador, não é o comprador; o responsável pela carga é o transportador. Se a *falta* devesse ser imputada ao "agente" admitindo para argumentar, é óbvio que, se uma tal absurda autuação prosperasse (há lançamento pendente), tanto o imposto como a multa serão e são operacionais, necessários, *porque patente resultado* da atividade, da operação de agenciamento, em nada tendo concorrido a penalizada, por ato próprio ou de prepostos seus, pois nada importou nem transportou. Não cometeu nenhuma falta. Logo, por mais uma forma se evidencia

estar diante de uma despesa dedutível, embora se trate de multa. O que importa é o sentido no contexto. No caso da nossa legislação tributária, o usual e o normal estão inseridos no consenso da *atividade* universal da empresa. Esta tem o seu universo e é a ele que se referem os adjetivos *usual* e *normal*.

4.5 Para o ponto que interessa demonstrar, ser a *multa* uma *despesa necessária*, é certo que não estando ela *excluída* como despesa, deve ser admitida na regra geral, uma vez que incorrida é imprescindível que seja paga para que a empresa, inclusive, possa prosseguir em sua atividade. O pagar é *condictio sine qua non*.

Para facilitar a compreensão, considere-se não a multa decorrente de atraso no pagamento de imposto, mas simplesmente a multa de infração formal, vedando-se ao intérprete discutir a natureza, efetividade e intenção do responsável do ato que deu causa a imposição, se doloso ou culposo, *ex vi* do art. 136 do CTN.

4.6 Ademais, multa não é imposto ou taxa. No gênero *tributo* se compreende o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria (art. 5º do CTN). A doutrina pretende que por tributo se compreenda apenas as duas espécies. O fato de a penalidade ter natureza análoga à do tributo, com ele não se confunde em gênese, fim ou destinação.[2]

Sendo a multa autônoma de obrigação principal, não se confunde com o tributo; esta assertiva de imediato acarreta uma conseqüência — se como despesa necessária devesse ser *excluída* da regra geral como é o caso do imposto de renda pago, mereceria um registro especial na lei, e isto inexiste.

5. Pela interpretação integrada ou sistemática chega-se a conclusão inexorável de que a *multa é uma despesa necessária* e consentânea com as transações, operações e atividade da empresa, integram-lhe os *riscos*, logo dedutíveis, por operacionais. Como uma tal *dedução* ou exclusão só *ex vi legis* — é forçoso admitir que a indedutibilidade é ilegal.

[2] Falcão, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. ed. 1954; nº 50; STF, *RDA*, 105/119.

5.1 Se pela interpretação sistemática pode-se chegar à conclusão simultânea de que é e não é dedutível, ressalta uma de plano: *a lei não dá amparo ao que determina o* RIR no § 5º do art. 165, *logo, é ilegal.* A interpretação de per si não pode *criar* obrigações.

Frisamos, para evitar mal-entendido: quem aceitar tal posição deve preparar-se para litigar em juízo (o que temos feito) e, aliás, a conceituada *Price Waterhouse,* que homenageamos por sua tradição e competência mais que centenária, também enseja.

REEMBOLSO POSTAL
OBSERVAÇÃO IMPORTANTE

A fim de simplificar e tornar mais rápido o envio de pedidos de publicações da Fundação Getulio Vargas, sugerimos o uso do reembolso postal, que beneficiará principalmente às pessoas residentes em locais afastados dos grandes centros. Assim, na ausência, em sua cidade, de representantes credenciados ou livrarias especializadas, dirija-se diretamente pelo reembolso à

EDITORA DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
Praia de Botafogo, 186 — Caixa Postal, 9 052, ZC-02,
Rio de Janeiro — RJ.