



## Reflexos tributários dos gastos decorrentes de TACs

Na tributação das atividades econômicas dos contribuintes, a dimensão da materialidade tributável não se restringe a *elementos de caráter positivo* — receita, acréscimo, valorização etc. —, mas considera também alguns *fatores negativos* — despesas, créditos, custos, perdas, decréscimos etc. —, os quais, conjuntamente, compõem a base de cálculo da exação analisada. Entretanto, o impacto desses fatores negativos sobre a base de cálculo nem sempre é claro ou incontroverso.

Na coluna de hoje, analisaremos um tipo de gasto bastante particular, qual seja, o valor pago por pessoas jurídicas em decorrência de TACs (termos de ajustamento de conduta), figura administrativa de caráter *consensual*, que ganha cada vez mais relevo para a tutela de interesses públicos que se encontram prejudicados ou sob potencial prejuízo decorrente de alguma conduta do ente privado. Trata-se de um rompimento com o paradigma da ação pública pautada em diretrizes imperativas, em prol de uma solução eficiente, por ser produto de um acordo, para a interrupção e reparação de danos ocorridos.

Os TACs são um importante instrumento, por exemplo, de proteção de direitos difusos ou coletivos que tenham sido violados, como estabelecido pelo artigo 5º, §6º da Lei nº 7.347/85 (Lei da Ação Civil Pública — ACP, alterada pelo artigo 113 do CDC), ao estabelecer que "*Os órgãos públicos legitimados [para a ação civil pública] poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial*" , viabilizando uma resolução antecipada do problema, com a possibilidade de acionamento do Judiciário em caso de descumprimento do acordado.

Essa diretriz de consensualidade, entretanto, não se limita à proteção de direitos difusos e coletivos, mas se espalha hoje sobre grande parte dos campos nos quais a Administração Pública possui competência para impor penalidades. Por exemplo, podemos mencionar a Instrução Normativa CGU nº 04/2020, que autoriza que os órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta, celebrar TACs nos casos de "*infração disciplinar de menor potencial ofensivo*" realizados por servidores públicos, ou a Lei nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), que prevê em seu artigo 17-B a possibilidade de *acordos de não persecução civil*, condicionada ao ressarcimento do dano e reversão dos benefícios indevidos.

A abertura à via consensada se tornou tão consolidada na moderna estruturação do Direito Administrativo Sancionador, que a própria Lindb passou a prever, em seu artigo 26, uma cláusula geral de acordos administrativos<sup>[1]</sup>.

Como aduzido pelo Ministério Público Federal, o TAC exerce tríplice função: *i) impedir a continuidade da situação de ilegalidade ou de prejuízo ao interesse público; ii) reparar o dano causado; e iii) evitar a necessidade de uma ação judicial*<sup>[2]</sup>. Basicamente, ela busca alcançar as finalidades que a ACP teria, sem a necessidade de intervenção do Judiciário, firmando o compromisso de *i) cumprimento da prestação da atividade devida ou a cessação da atividade nociva* (artigo 11 da LACP) e *ii) indenização pelo dano causado, sendo seus recursos destinados à reconstituição dos bens lesados*.

Como esclarece Fábio Medina Osório, as cobranças pecuniárias que decorrem dos TACs, enquanto instrumentos de ressarcimento do Erário, são "*medidas de cunho ressarcitório [que] não se integram no conceito de sanção administrativa, pois não assumem efeito aflitivo ou disciplinar, não ambicionam a repressão, mas sim a reparação do dano, assumindo conteúdo restitutivo, reparatório, submetendo-se, portanto, a princípios próprios, específicos, mais próximos, naturalmente, do Direito Civil*"[\[3\]](#).



**Carlos Augusto Daniel Neto**  
Advogado

Resta analisar, a partir daqui, como esses pagamentos têm sido tratados para

fins fiscais, no âmbito do Carf.

Um primeiro reflexo fiscal diz respeito à sua dedutibilidade como despesa operacional, para fins de IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 311 do RIR/2018, condicionada aos requisitos de não se caracterizar como custo, ser necessária e usual/normal ao funcionamento da pessoa jurídica, além de estar devidamente comprovada e ter sido reconhecida no exercício correto, em atendimento ao regime de competência[\[4\]](#).

No Acórdão nº 1201-002.665[\[5\]](#), analisou-se a dedutibilidade de despesas decorrentes do TAC firmado pela Fundação Banrisul de Seguridade Social, referente aos sucessivos déficits do plano de benefícios, e com o objetivo da "*pactuação de plano proposto pela Fundação visando ao ajustamento das condutas apontadas em ofícios e relatórios de fiscalização da Previc*".

Nos autos consta que o Banrisul defendeu migração de planos como um processo fundamental para afastar os efeitos legais, bem assim os assumidos em TAC, que seriam ainda mais negativos aos resultados futuros do banco e ao ânimo do seu corpo funcional, inclusive a imposição de contribuições adicionais para cobertura de um déficit da ordem de R\$ 1,2 bilhão, *razão pela qual essas despesas foram reputadas como necessárias*.



O relator aduz em seu voto, com acerto, que *"a necessidade, ususalidade e normalidade não estão restritas, ou melhor, não se caracterizam apenas em função do desenvolvimento do objeto social strictu sensu da pessoa jurídica, isto é, da atividade-fim da fonte pagadora, mas podem se fazer presentes também a partir da pertinência do gasto com operações ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que esteja inserida"*. E complementa:

*"Pode-se, assim, dizer que: havendo obrigação ou existência de uma contrapartida, e desde que o pagamento esteja relacionado à atividade operacional ou de gestão da empresa, o gasto é necessário e pode ser deduzido fiscalmente.*

*Por outro lado, ausentes esses pressupostos, isto é, sendo a origem do pagamento um ato de favor, sem relação com o objeto social ou gestão empresarial, o dispêndio é caracterizado como fruto de mera liberalidade patronal, sendo sua dedução fiscal não permitida."*

Na sequência, ele aduz que a despesa relativa às obrigações ou encargos assumidos o foram por decisão negocial da administração da empresa e, inclusive, vinculadas por meio de TAC, devendo ser tratadas como operacionais em razão de sua necessidade. Ele afirma em outro trecho que a adesão ao termo foi necessária à consecução das atividades do contribuinte, e que *o não cumprimento do ajustado poderia conduzir a situações mais gravosas*, com a limitação do seu crédito no mercado nacional, o que comprometeria sua atividade-fim. Ao final, o colegiado, por unanimidade, reconheceu a dedutibilidade de todas a despesas decorrentes do TAC.

Na mesma linha, o Acórdão nº 1301-006.033<sup>[6]</sup> analisou a dedutibilidade das multas pagas para reparação de danos ambientais causados por um incidente envolvendo a exploração de petróleo ("Incidente Frade"), estabelecidas em TAC assinado pelo contribuinte, junto ao MPF.

As despesas relacionadas ao referido "incidente Frade" foram objeto de glosa da fiscalização, pois entendeu-se que, apesar de se relacionarem à contenção do vazamento e reparação dos danos, conforme acordado com o MPF, elas não estariam relacionadas à *"atividade normal relativa aos demais poços e necessária à manutenção do campo"*.

Ao final, os julgadores, por maioria de votos, entenderam que teria havido um abandono temporário do poço de petróleo, e que as despesas realizadas durante o período de inatividade se relacionavam à *"prevenção, monitoramento, contenção de danos e manutenção do campo petrolífero"* e que as despesas *"estavam atreladas à contenção dos danos e manutenção do campo de frade [estabelecida em TAC após os incidentes], uma vez que todas as demais atividades foram interrompidas"*.

Como se vê, nos acórdãos localizados sobre o tema, se entendeu que os gastos compensatórios ou de ressarcimento decorrentes dos TACs atenderiam aos requisitos de dedutibilidade das despesas operacionais, principalmente por se relacionarem à manutenção das atividades ou a evitar medidas mais gravosas, que comprometeriam a atividade-fim.

*Concordamos com o entendimento que vem sendo adotado pelo Carf sobre o tema.*



Os TACs são normalmente assinados, lícita e voluntariamente, como forma de *evitar a imposição de sanções graves*, capazes de inviabilizar a atividade ou prejudicá-la substancialmente, razão pela qual a manutenção da capacidade de geração de lucros por parte da fonte produtora passa por essa adesão, juntamente ao atendimento dos compromissos de ressarcimento. Além disso, a despeito da adesão se dar voluntariamente, não nos parece que seja um ato de liberalidade, mas uma escolha comercial normal, pois a "opção alternativa" pode potencialmente comprometer a subsistência da fonte produtora.

Mas esse não é o único ângulo da discussão.

Por outro lado, chama a atenção o Acórdão 3803-003.387[7], que não discutia o conceito de despesa operacional, mas sim o de *insumos*, para fins de reconhecimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

A despeito da diferença de discussões, tanto o conceito de insumos quanto o de despesa operacional têm em comum em suas definições a relação de essencialidade/necessidade entre uma despesa e a atividade econômica do contribuinte (para os insumos) ou a manutenção/expansão da fonte produtora (para as despesas operacionais).

O conselheiro Alexandre Kern aponta que o contribuinte foi *constrangido* pelo MPF, Ministério Público estadual e o Departamento Nacional de Produção Mineral, a celebrar TAC, como forma de internalizar os custos sociais de recuperação ambiental das áreas impactadas pela atividade. E aduziu:

*"Como salientou o recorrente, as atividades de (...) etc. –, e outras tantas e impositivas obrigações consignadas neste TAC. Em função do TAC, essas atividades tornaram-se obrigatórias sob pena de interdição da atividade de lavra do carvão lato sensu.*

*Em face da obrigatoriedade dos gastos com recuperação ambiental e sua estrita vinculação com a viabilização legal do processo produtivo do recorrente, julgo que os custos das atividades inerentes aos compromissos assumidos no TAC subscrito pelo ora recorrente devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos da contribuição, pois atendem os critérios de pertinência e essencialidade."*

Ao final, concluir que em razão de a despesa ser obrigatória para a manutenção das atividades do contribuinte, ela deveria ser considerada como *essencial* ao processo produtivo.

Esse entendimento foi posteriormente mantido por unanimidade na 3ª CSRF, por meio do Acórdão nº 9303-011.303, autorizando a possibilidade de se computar os gastos com TAC nos créditos de PIS/Cofins não cumulativos, como insumos da atividade produtiva do contribuinte.

Na mesma linha, o Acórdão 3803-003.878[8] reconheceu o direito ao crédito pois *"as despesas com a proteção do meio ambiente são geradas em função de uma imposição do Poder Público e neste caso é inexigível conduta diversa por parte do contribuinte"*, concluindo pela sua essencialidade ao funcionamento da empresa.



Por fim, o Acórdão nº 3803-005.218<sup>[9]</sup> afirmou categoricamente entender que os gastos decorrentes de TAC deveriam ser considerados como insumos, em razão da sua essencialidade, mas no caso concreto manteve a glosa em razão do contribuinte não ter juntado cópia do termo nos autos.

Aqui parece haver duas vertentes distintas: uma trata o gasto decorrente do TAC como *essencial* à atividade econômica, enquanto a outra o equipara a uma decorrência de *imposição legal* para fins de determinar a sua relevância ao processo produtivo. Deve-se frisar, entretanto, que os acórdãos são anteriores à decisão do STJ que consolidou tais critérios — e seus sentidos — para a investigação do conceito de *insumo*.

A meu ver, tanto a relação de essencialidade quanto a imposição legal devem se relacionar com a realização do processo produtivo ou a prestação de serviço, *i.e.*, devem ser *condições* para que essas atividades sejam realizadas, mesmo nas hipóteses em que o gasto seja realizado após a produção do bem ou término do serviço (a exemplo dos gastos decorrentes de normas cogentes com as quais o contribuinte se compromete a atender a partir do momento que opta por realizar determinada atividade).

Caso o TAC se relacione à implementação de investimentos ou modificações no processo produtivo, ou ao ressarcimento de danos que decorreram do descumprimento de regras ou cautelas que deveriam ter sido observadas pelo contribuinte nas suas atividades, entendemos que tais gastos poderiam ser enquadrados como insumos, a partir do critério de *relevância por imposição legal*, pois apesar de se tratar de um ato convencional, gera efeitos normativos sobre o sujeito que adere, inclusive sendo título executivo extrajudicial. Por outro lado, os gastos com TACs que não tenham *nenhum tipo de relação com o processo produtivo* não poderiam, em nosso entender, ser tratados como *insumos*, para fins de creditamento de PIS/Cofins — o que não prejudicaria eventual consideração como despesa necessária, para fins de IRPJ/CSLL.

Como se vê, em todos os casos que localizamos no âmbito do Carf, no qual se discutiu o tratamento tributário dos gastos decorrentes de TACs, sempre se reconheceu a sua dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, ou o seu creditamento para fins de PIS/Cofins não cumulativo, desde que atendidos os requisitos de comprovação do dispêndio e sua causa.

Tendo em vista o crescente número de acordos firmados entre a Administração Pública e os contribuintes, com finalidades de ressarcimento de danos causos ou de estabelecimento de condutas de conformidade (que também possuem custos), esse tipo de discussão tende a crescer no âmbito do contencioso administrativo federal. A jurisprudência do Carf, nesse contexto, traz alguma segurança aos contribuintes, no tratamento tributário desses gastos.

<sup>[1]</sup> Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.



[2] <http://www.transparencia.mpf.mp.br/conteudo/atividade-fim/termos-de-ajustamento-de-conduta>, com acesso em 24/04/2023.

[3] OSÓRIO, Fábio Medina. Direito Administrativo Sancionador, 6ªed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p.113.

[4] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda, v. II. IBDT: São Paulo, 2020, p. 893-904.

[5] Relator Cons. Luis Henrique Toselli, j. 21/11/2018.

[6] Relator Cons. Giovana Pereira de Paiva, j. 21/09/2022.

[7] Relator Cons. Alexandre Kern, j. 21/08/2012.

[8] Relator Juliano Lirani, j. 31/01/2013.

[9] Relator José Alfredo Eduão Ferreira, j. 28/05/2014.

## **Meta Fields**