



ISSN 0034-835X
e-ISSN 2596-0466

Revista de Informação Legislativa

volume 62

247

julho a setembro de 2025

SENADO FEDERAL



A tributação da renda de pessoas jurídicas envolvidas em atos ilícitos decorrentes de corrupção

The Taxation of the Income of Legal Entities Involved in Illicit Acts Arising from Corruption

Carlos Higino Ribeiro de Alencar¹

Resumo

O debate sobre a tributação da renda de pessoas jurídicas envolvidas em atos ilícitos fundamenta-se numa discussão de Direito Tributário interno relacionado aos limites do princípio *non olet* e à vedação de utilizar tributo como sanção; contudo, cresce a influência de um movimento internacional para coibir incentivos tributários ligados à dedutibilidade fiscal de despesas que envolvem atos ilícitos. Este estudo apoia-se em pesquisa exploratória e qualitativa e utiliza fontes primárias e secundárias, além de técnicas de pesquisa legística. Nele se conclui que mudanças no Direito Internacional no âmbito da anticorrupção influenciam a interpretação sobre a tributação da renda resultante de atos ilícitos, que a multa do imposto de renda retido na fonte por *pagamentos sem causa* em caso de corrupção está em harmonia com os compromissos internacionais e que, no caso de restituição ao patrimônio público, deve ser possível a dedutibilidade fiscal dos pagamentos feitos nos acordos de leniência nos valores referentes à reparação do dano.

Palavras-chave: tributação de atos ilícitos; corrupção; convenções anticorrupção; princípio *non olet*.

Abstract

The debate on the taxation of income of legal entities involved in illegal acts is based on a discussion of internal Tax Law related to the limits of the *non olet* principle and the prohibition of using tax as a sanction. However, an international movement to curb tax

¹ Carlos Higino Ribeiro de Alencar é doutor em Direito pelo Ceub, Brasília, DF, Brasil; mestre em Direito pelo Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, Brasil; bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil; bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil; auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, Brasil. E-mail: carlos.higino.alencar@gmail.com

incentives linked to the tax deductibility of expenses involving illicit acts is growing. This study is based on exploratory and qualitative research and uses primary and secondary sources, as well as legal research techniques. It concludes that changes in International Law in the field of anti-corruption influence the interpretation of the taxation of income resulting from illicit acts, that the withholding tax penalty for unjustified payments in cases of corruption is in harmony with international commitments, and that, in the case of restitution of public assets, the tax deductibility of payments made under leniency agreements should be possible in the amounts corresponding to compensation for damages.

Keywords: taxation of illicit acts; corruption; anti-corruption conventions; *non olet* principle.

Recebido em 23/8/24

Aprovado em 18/11/24

DOI: https://doi.org/10.70015/ril_v62_n247_p193

Como citar este artigo: ABNT² e APA³

1 Introdução

A questão da tributação dos atos ilícitos suscita intenso debate no Direito Tributário brasileiro; trata-se de uma discussão centrada nos atos que, à luz do princípio *non olet*⁴, deveriam ser objeto de confisco ou de imposição tributária.

Essa análise ganha complexidade quando se considera que um ato ilícito pode ocorrer, mas que deve haver num momento posterior a devolução dos valores a ele relacionados. Como a legislação anticorrupção – relativa ao Direito Administrativo e ao Direito Civil, sob a influência do Direito Internacional – incorporou instrumentos que incentivam tal reparação (especialmente por meio dos acordos de leniência), tornou-se relevante para a questão tributária “passar da fotografia ao filme”, ou seja, analisar o ato ilícito sob um prisma tanto estático quanto dinâmico. A dicotomia *tributar x confiscar* passa a ser examinada sob

2 ALENCAR, Carlos Higinio Ribeiro de. A tributação da renda de pessoas jurídicas envolvidas em atos ilícitos decorrentes de corrupção. *Revista de Informação Legislativa*: RIL, Brasília, DF, v. 62, n. 247, p. 193-214, jul./set. 2025. DOI: https://doi.org/10.70015/ril_v62_n247_p193. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/62/247/ril_v62_n247_p193

3 Alencar, C. H. R. de. (2025). A tributação da renda de pessoas jurídicas envolvidas em atos ilícitos decorrentes de corrupção. *Revista de Informação Legislativa*: RIL, 62(247), 193-214. https://doi.org/10.70015/ril_v62_n247_p193

4 *Pecunia non olet* é uma frase atribuída a Vespasiano; ao ser questionado a respeito da imposição de tributos sobre os usuários de banheiros públicos, o imperador romano teria respondido que “dinheiro não tem cheiro” – ou seja, que o mau cheiro dos banheiros públicos não se transmitia ao dinheiro pago por seu uso.

o ponto de vista de como tributar no caso de devolução *consensuada*, cada vez mais comum depois do estabelecimento dos acordos de leniência.

Assim, em vista do movimento internacional contra a corrupção que se desenvolveu entre 1990 e 2020, devem-se entender os efeitos da nova interpretação relacionada à tributação da renda ilícita obtida e da devolução por meio dos acordos de leniência nos casos relacionados a corrupção. A hipótese é que a tributação dos atos ilícitos não pode ser estudada de modo estanque, com fundamento apenas no Direito Tributário nacional, sem considerar um conjunto de princípios e de novos instrumentos do Direito Administrativo e do Direito Civil sob a influência do Direito Internacional ligado àquele movimento. Deve-se considerar tanto a ocorrência do ilícito quanto se a solução encontrada para o caso engloba a reparação do dano; isso implica avaliar não apenas a legalidade da multa referente ao recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), como a indedutibilidade das despesas ilícitas no Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), considerando a redução desse tributo em eventual reparação do dano em acordos de leniência.

Este estudo aborda a tributação da renda ilícita com base no princípio *non olet* no Direito Tributário brasileiro; e, nesse campo, é controverso o papel da Lei nº 5.172/1966 (*Código tributário nacional* (CTN)) (Brasil, [2024b]), bem como o conceito de *renda* como acréscimo patrimonial. Em seguida, analisam-se as vedações aos incentivos fiscais para a corrupção no Direito Internacional, debate relevante no período 1990-2020, que ensejou tratados sobre a dedutibilidade de despesas com corrupção. Examinam-se as tipologias de tributação da renda de pessoas envolvidas em atividades ilícitas e verifica-se como a renda ilícita é composta. Analisam-se o princípio da devida diligência anticorrupção, bem como a responsabilidade de recolhimento do IRRF por *pagamentos sem causa*, estabelecida na legislação tributária. Aborda-se depois a metodologia de cálculo dos acordos de leniência bem como a tributação de IRPJ das empresas partícipes de tais acordos. A investigação baseia-se em pesquisa exploratória qualitativa de fontes primárias e secundárias e em técnicas de pesquisa legística, com foco nos tratados sobre o tema central, no CTN e nas leis nºs 4.506/1964, 8.981/1995 e 12.846/2013 (*Lei anticorrupção*).

2 A tributação da renda ilícita: o princípio *non olet* no Direito brasileiro

Dois debates são absolutamente relevantes no estudo da tributação do ilícito no Brasil. O primeiro deles, que se travou sobretudo na década de 1980, examinou a legislação, envolveu grandes tributaristas que escreveram sobre o tema e concentrou argumentos fundamentados no CTN. Outra linha argumentativa desenvolveu-se com base nos esforços internacionais contra a corrupção transnacional, que culminaram na celebração de tratados que dispõem sobre a vedação da dedução tributária de despesas com corrupção. A intersecção de ambas é fundamental para a atual compreensão do tema.

Martins (2018, p. 68-69) defende que o Estado deve tributar as atividades ilícitas, e não somente as lícitas, pois, ao permitir que “o trabalho desonesto e as atividades imorais, disfarçados ou não, geradoras de bens economicamente *agredíveis*, fiquem de fora de sua atuação impositiva, está, à evidência, criando desigualdades”. Todavia, entende que nem todas as atividades ilícitas seriam passíveis de tributação, já que admitir a tributação sobre algumas delas, como o homicídio e os crimes contra o patrimônio, seria “subverter os princípios estruturais da sociedade”. Baleeiro e Derzi (2018) e Becho (2010) também questionam a tributação ampla dos atos ilícitos.

Machado (1999) sustenta que, em virtude do art. 3º do CTN, o tributo não pode representar sanção – interpretação presente em decisões, várias das quais sumuladas, do Supremo Tribunal Federal⁵. Associado fortemente a essa ideia é o princípio *non olet*; ele indica que, independentemente de sua licitude, o resultado da atividade econômica pode ser tributado. Quanto ao IRPJ, Hugo de Brito Machado e Brandão Machado debateram especialmente sobre o papel do CTN na definição de renda tributável.

Brandão Machado acredita que a falta de uma definição precisa do conceito de *renda* no ordenamento jurídico implica o uso de uma concepção legalista, em que cabe ao legislador ordinário concretizar seu significado por meio da tributação de diferentes tipos de rendimentos (Machado, 1990). Relativamente à dedutibilidade do ilícito, o autor esteia-se na ideia de que a regra que censura a dedutibilidade das multas apenas as trata de maneira distinta das despesas dedutíveis, pois, conforme a regra geral, aquelas não devem ser consideradas despesas operacionais. Se se define a despesa necessária como indispensável ao funcionamento de uma empresa, aceitar multas como despesas necessárias dedutíveis distorceria o conceito de *sustentabilidade empresarial* e permitiria que empresas se beneficiassem financeiramente de condutas ilícitas.

Em contrapartida, Hugo de Brito Machado argumenta que *renda* é “acréscimo patrimonial” e que esse conceito está claro no CTN (Machado, 1994). Com isso, defende a restrição da autonomia do legislador ordinário e que a interferência deste – entendida como a possibilidade ampla de definir o rol de despesas dedutíveis – poderia causar uma instabilidade entre lei ordinária e lei complementar. De acordo com o autor, a vedação à dedutibilidade de multas violaria o conceito de *renda* previsto no CTN, pois as multas são pertinentes

⁵ Súmula nº 70 (aprova em 1963): “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” (Brasil, 1963a); esse precedente do Recurso em Mandado de Segurança nº 9.698/GB discutia a possibilidade de interdição de estabelecimento comercial como meio coercitivo para compelir o contribuinte recorrente a pagar débitos. Súmula nº 323 (aprova em 1963): “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Brasil, 1963b); nesse precedente do Recurso Extraordinário nº 39.933/AL, discute-se a constitucionalidade do art. 75 do Código Tributário Municipal de Major Isidoro (anterior à atual Constituição), que criava a hipótese de incidência de taxa de melhoramentos e a possibilidade de apreensão de bens para arrecadar dívidas fiscais. Súmula nº 547 (aprova em 1969): “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais” (Brasil, 1969). Há precedentes julgados em que o contribuinte se insurgia contra as disposições dos decretos-leis nºs 5/1937, 42/1937 e 3.336/1941, conforme os quais o contribuinte em débito com a Fazenda Nacional estaria impedido de: a) operar nas repartições fiscais federais na compra de selos e estampilhas dos impostos de consumo e vendas mercantis; b) despachar mercadorias nas alfândegas ou mesas de rendas; e c) transigir, por qualquer outra forma, com a Fazenda Pública.

ao exercício da atividade geradora de renda; elas são consequências diretas do exercício das atividades econômicas que geram renda para a empresa, o que causa um decréscimo patrimonial. Dessa impossibilidade de dedução resultariam, pois, duas penalidades para a empresa: a multa e a proibição de deduzir a despesa de seu pagamento.

Brandão Machado destaca a maior liberdade do legislador ordinário devida à ausência de uma definição precisa no CTN e considera que as multas não se enquadram na regra geral do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 (Machado, 1990). Por sua vez, Hugo de Brito Machado⁶ baseia-se na ideia de que há menos espaço conferido ao legislador ordinário, pois o CTN define *renda* como acréscimo patrimonial, o que permitiria a dedução das multas como despesas operacionais (Machado, 1987, 1992).

Há também o ponto de vista de Machado Segundo (2018), para quem o produto de atividades ilícitas deve ser confiscado, embora nem todo valor o seja necessariamente. Caso não houvesse confisco, não haveria impedimento para que o valor fosse tributado; dessa maneira, no caso de corrupção, se houvesse a restituição ao patrimônio público dos valores desviados, não caberia a tributação; mas, se a Administração não confirma essa recuperação, pode-se manter a tributação. A tese de Machado Segundo é relevante em face dos novos instrumentos de combate à corrupção introduzidos no ordenamento, particularmente sob a influência do Direito norte-americano. Como o acordo de leniência é o mais relevante desses instrumentos, é necessário entender sua introdução no sistema jurídico do País.

3 O Direito Internacional e a vedação dos incentivos fiscais para a corrupção

A par do debate entre tributaristas brasileiros sobre as despesas acarretadas por atos corruptos, cresceu no final do século passado um movimento internacional de combate ao suborno transnacional nas atividades empresariais.

O suborno transnacional ocorre quando um cidadão de um país ou um agente da empresa nele sediada oferece vantagens indevidas a um agente público de outro país, com o fim de que empresas consigam nele atuar (Brasil, 2022a). A esse respeito, a legislação de nações desenvolvidas como a Bélgica, a França, a Alemanha, a Itália e a Austrália continha medidas que abonavam essa prática; admitia-se que esse tipo de despesa fosse dedutível do imposto de renda das pessoas jurídicas, já que se via nessa forma de corrupção um mal necessário nos negócios internacionais (Leff, 1964; Leys, 1965; Huntington, 1968)⁷.

⁶ No mesmo sentido, ver Rolim e Silva (1996, p. 75).

⁷ Na década de 1960, Leff defendeu que a corrupção poderia ser útil para superar entraves burocráticos e regulamentos ineficientes e contribuir para o desenvolvimento econômico; sustentou que os subornos poderiam facilitar a realização de negócios e o funcionamento de empresas. Huntington (1968, p. 131, tradução nossa) cunhou a frase que sintetiza essa ideia de corrupção como facilitadora do desenvolvimento: “Em termos de crescimento econômico, a única coisa pior que uma sociedade com uma burocracia rígida, excessivamente centralizada e desonesta, é uma sociedade com uma burocracia rígida, excessivamente centralizada e honesta”.

Em vista da disparidade que esse tipo de infração causava no mercado internacional e do temor a desvantagens competitivas, os EUA foram o primeiro país a impedir os benefícios fiscais para a prática de corrupção e o fizeram por meio da *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), de 1977. O objetivo da FCPA era tornar ilegal que pessoas e entidades fizessem pagamentos a funcionários de governos estrangeiros com o intento de obter ou reter negócios. Depois de firmá-la internamente – com sua influência global, e mediante uma extraterritorialidade alargada da FCPA e o estabelecimento de tratados sobre a corrupção –, os EUA começaram a forçar os demais países a que fizessem o mesmo. A extraterritorialidade alargada atinge tanto as empresas sediadas nos EUA quanto as estrangeiras que de alguma forma se conectam ao território norte-americano, de modo que a lei é aplicável mesmo às ligações mais tênues. Podem-se estabelecer tais conexões pelo uso de meios de comunicação e comércio interestadual, o que amplia significativamente o alcance do combate à corrupção da FCPA e é crucial para induzir os demais países a se engajarem no enfrentamento global da corrupção⁸. Contudo, apesar de todos os avanços econômicos e sociais, países como a Alemanha e a Espanha enfrentaram dificuldades para estabelecer e aplicar normas eficazes contra a corrupção e o suborno, o que ressalta a importância de harmonizar os esforços nacionais com as diretrizes internacionais.

Até o início do século passado, Alemanha ainda aceitava a dedução de tributos em razão de pagamentos ilícitos realizados no estrangeiro (Rubin, 1998). Em 1996, com a reforma da lei alemã do imposto sobre o rendimento (*Einkommensteuergesetz* (EStG)) (Deutschland, [2024]), passou-se a excluir a dedutibilidade de pagamentos e benefícios advindos de atos ilícitos, conforme a lei penal ou as normas administrativas. Essa exclusão, porém, só era válida quando uma sentença criminal ou uma resolução administrativa definitiva confirmava a ilicitude do ato; como esses atos não eram criminalizados ou administrativamente sancionados pela legislação, a dedutibilidade de subornos pagos no exterior não se operava de fato. Com a entrada em vigor da convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) na Alemanha em 1999, aumentou o rigor do Direito Penal do país em relação às condutas ilícitas praticadas no exterior; entretanto, ainda não havia uma norma específica sobre a dedutibilidade de suborno transnacional⁹.

⁸ O esforço diplomático dos EUA culminou em tratados anticorrupção que evidenciam sua influência nesse campo, especialmente entre a última década do século passado e a primeira deste.

⁹ “Tax deductibility of facilitation payments 279. In Phase 3, the Working Group was concerned that there was no clear policy on the tax deductibility of facilitation payments (recommendation 10a). While there was a high level of awareness of the non-deductibility of bribes in the private sector, the Working Group was concerned by the absence of clear scope for the exception of facilitation payments and the lack of a requirement that these payments be small. As in Phase 3, unlawful payments and related benefits are not tax deductible. 280. During the on-site visit, conversely to what was stated in Phase 3, tax authority representatives were unanimous to state that both facilitation payments to induce a lawful official act and bribe payments are similarly not tax deductible. Germany states that no specific guidance on the tax treatment of facilitation payments exists and that the general guidance for tax authorities applies” (OECD, 2018, p. 79). No relatório de análise do Grupo de Trabalho da OCDE de 2020, fase 4, permaneciam as incertezas quanto à vedação dos incentivos fiscais à corrupção transnacional na Alemanha (OECD, 2018).

No contexto espanhol, o art. 13 da *Ley general tributaria* (LGT) estabelece que a ilegalidade não impede a dedutibilidade das despesas derivadas de atividades ilícitas, pois os impostos devem ser exigidos com base na natureza jurídica do fato definido pela lei, independentemente de quaisquer vícios que afetem sua validade (Espanha, [2023]). Em casos de ilegalidade puramente civil, as despesas envolvidas podem ser dedutíveis, desde que se relacionem à obtenção de rendimentos e cumpram os requisitos da legislação tributária (Soler Roch, 1995). Essa regra também se aplica aos pressupostos fáticos previstos na regulamentação da base tributável (com exceção dos incentivos fiscais) e determina que a despesa será dedutível no ano em que surgir a acumulação de bens e serviços. No caso de despesas criminais ou constitutivas de infrações administrativas, a dedutibilidade é mais complexa. Embora o art. 13 do LGT possa sugerir essa dedutibilidade, despesas relacionadas a atividades radicalmente proibidas não devem ser dedutíveis, pois não se relacionam com os rendimentos – trata-se de despesas que não deviam ter sido feitas (Espanha, 1999)¹⁰.

O Brasil é signatário de três das principais convenções internacionais anticorrupção: a) a *Convenção interamericana contra a corrupção* (Brasil, 2002), da OEA¹¹; b) a *Convenção sobre o combate à corrupção de funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais* (Brasil, 2000), da OCDE¹²; e c) a *Convenção das Nações Unidas contra a corrupção* (Brasil, 2006), da ONU¹³.

A primeira delas é de 1996 e dispõe sobre a cooperação internacional para combater a corrupção. No art. 3º (Brasil, 2002) definem-se medidas preventivas em favor de manter, criar ou aprimorar “leis 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”. Isso evidencia que não se devem tolerar vantagens fiscais de quem pratica atos ilícitos.

Por sua vez, a convenção da OCDE concluiu-se em 1997 sem uma vedação específica da dedutibilidade de suborno. Os comentários ao seu art. 13 justificam que a adesão a ela implicaria a aceitação da *Recomendação do Comitê de Assuntos Fiscais sobre dedução fiscal de propinas para funcionários públicos estrangeiros* (“Recomendação C(96)27/FINAL”)¹⁴, o que a tornaria vinculante quanto à proibição da dedutibilidade fiscal do pagamento de suborno. Essa *Recomendação*, todavia, apenas indica que os Estados-membros revejam a dedução de subornos. Com o objetivo de assegurar a execução apropriada da convenção

¹⁰ Exemplo disso foi a decisão do Tribunal Superior de Justiça da Comunidade Valenciana, em 1991, em que despesas com publicidade de jogos de azar foram consideradas dedutíveis porque contribuíam para a obtenção de rendimentos e não eram radicalmente proibidas. A sentença foi objeto de recurso, e o Tribunal Supremo julgou não dedutível a despesa, com esteio no argumento de que a publicidade era proibida, sem fornecer justificativas adicionais.

¹¹ Promulgada pelo Decreto nº 4.410/2002.

¹² Promulgada pelo Decreto nº 3.678/2000.

¹³ Promulgada pelo Decreto nº 5.687/2006.

¹⁴ Elaborada em 11/4/1996, consta no preâmbulo da *Convenção sobre o combate à corrupção de funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais* – OCDE (Brasil, 2000).

e da recomendação, a OCDE estabeleceu um grupo de trabalho para atuar com o Comitê de Assuntos Fiscais (CAF) e verificar tanto a adequação legislativa dos países signatários às disposições da convenção quanto a sua aplicação. Um relatório de revisão da OCDE de 2007 indicou dificuldades para a implantação da convenção no Brasil, pois ele não apresentava medidas para se responsabilizarem pessoas jurídicas envolvidas em casos de suborno, nem havia determinado a impossibilidade de sua dedução fiscal (OECD, 2007). Em 2009, uma recomendação do CAF da OCDE indicava que os Estados deveriam proibir a dedutibilidade de suborno pago a funcionários públicos estrangeiros. O Brasil optou por não promover alteração legislativa para enfrentar essa questão. Nesse contexto, a Receita Federal do Brasil (RFB) editou o *Ato declaratório interpretativo* nº 32/2009¹⁵, o qual estipula que os pagamentos feitos como recompensa por atividades ilegais não são dedutíveis no cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (OECD, 2014). Até 2023 a OCDE manteria críticas a essa medida¹⁶.

E a convenção das Nações Unidas, de 2003, determina no art. 12.4 que cada “Estado Parte *ditará*” a dedução tributária relativa aos gastos que venham a constituir suborno” (Brasil, 2006). O Estado brasileiro concordou com os termos originais da convenção, a qual determina que gastos ilícitos, como o suborno, não devam ser dedutíveis na esfera fiscal.

Se no âmbito do debate jurídico-tributário interno se consolidou a aplicação do princípio *non olet*, no panorama jurídico internacional nas últimas três décadas fortaleceu-se o movimento anticorrupção, cujo foco principal é o combate à dedutibilidade fiscal de pagamentos ilícitos. Como esse movimento exige que a interpretação sobre o tema considere tanto o aspecto doméstico quanto o internacional, a implantação de regulamentos tributários relativos à dedutibilidade de despesas ilegais tem desafiado vários sistemas jurídicos.

4 Tipologias de tributação da renda de pessoas ligadas às atividades ilícitas

Como o Direito brasileiro consagrou o princípio *non olet*, deve-se analisar sua aplicação a diversas situações ilícitas. Este artigo centra-se na questão do imposto de renda; por isso, é necessário verificar como a renda ilícita é composta.

¹⁵ “Os pagamentos efetuados a título de recompensa pela prática de infrações legais ou a elas relacionadas, em especial aquelas mencionadas no artigo 1 da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, são indedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” (Brasil, 2009).

¹⁶ Por fim, em nova análise, ocorrida em outubro de 2023 (fase 4 da avaliação do Brasil), a OCDE entendeu como cumprida a *Recomendação*: “The lead examiners welcome the clarifications that bribes are non-deductible in calculating the tax base on Income and Social Contribution on Net Income Tax and that the denial of tax deductibility of bribes is autonomous from the criminal investigation or judicial proceedings of the respective underlying offence. They also welcome the clarification that unlawful tax deductions can be challenged either autonomously or after a taxpayer is convicted of (domestic or foreign) bribery” (OECD, 2023, p. 93).

¹⁷ O verbo *ditar* talvez não seja a melhor tradução. A versão em inglês da convenção utiliza *disallow* (recusar), a versão em espanhol emprega *denegar* (indeferir) e a versão francesa, *refuser* (recusar).

Há uma série de atividades que permanecem à margem da tributação da renda. Dentre elas existem as ligadas à chamada *economia informal* e as que, embora conexas à economia formal, são sonegadas ao fisco. Assim, algumas das receitas sujeitas ao imposto de renda podem decorrer tanto de atividades criminosas (como o tráfico de drogas, de armas, de seres humanos) e de contravenções (como o jogo do bicho) quanto de atividades formais (como a agricultura, o comércio, a indústria e os serviços) total ou parcialmente sonegadas para fins de tributação. Como existe a tipificação penal da sonegação, mesmo a receita oriunda de uma atividade *lícita* pode adquirir caráter *ilícito* indireto devido ao seu não oferecimento à tributação.

No caso de atividades que buscam manter-se à margem da formalização econômica, a aplicação do princípio *non olet* tem nas receitas não declaradas seu foco óbvio. Muitas organizações criminosas mantêm suas riquezas fora dos registros regulares, tanto no próprio país quanto no exterior, e sua descoberta é elemento fundamental para indicar uma receita potencial que pode ser tributada, independentemente de sua origem.

Também as pessoas físicas envolvidas em atos de corrupção apresentam uma tipologia semelhante, uma vez que ocultam receitas que implicam aumento de patrimônio ou de consumo, incompatível com as receitas declaradas. Nesses casos, é comum que pessoas acumulem riqueza em ativos que possam escapar ao controle da Administração tributária mediante sua manutenção em: a) moeda física, nacional ou estrangeira; b) bens de luxo, como obras de arte, joias ou relógios de alto valor; c) metais preciosos, como o ouro; ou d) ativos em bancos ou países estrangeiros com regras de sigilo bancário mais rígidas. Recentemente, a identificação desse tipo de ocultamento ganhou maior complexidade com o surgimento dos criptoativos, que funcionam à margem do sistema financeiro internacional. Em todos esses casos, o cerne da tributação está em identificar o fato gerador de auferimento de uma renda não declarada por essas pessoas e gerar o lançamento da sua receita.

Todavia, há uma especificidade quando se fala em ato ilícito de corrupção, sobretudo o praticado por empresas. Normalmente, eles visam garantir o acesso a contratos públicos que – se não se podem julgar lícitos porque viciados em sua celebração – se encontram no mundo das atividades formalizadas. Assim, a maioria das empresas que pagam propinas o faz para obter contratos com o setor público que serão objeto de registro em sua contabilidade formal. Por essa razão, as empresas corruptoras buscam mascarar a ilicitude das despesas realizadas para obterem receitas que, em geral, ingressam formalmente no seu rol de receitas; não à toa, os esforços internacionais anticorrupção entre as décadas de 1990 e 2020 concentraram-se na vedação da dedutibilidade fiscal de tais despesas, considerada um incentivo fiscal à corrupção. Esses pagamentos fictícios concentram-se em situações simuladas de consultoria ou intermediação de negócios. As recomendações internacionais de auditoria antissuborno indicam que esse tipo de pagamento costuma acobertar despesas pagas para a obtenção de vantagens em contratações públicas; por conseguinte, devem-se buscar pagamentos de consultorias ou intermediários de negócios em valores que fujam aos

padrões de mercado – ou que, de alguma forma, se relacionam a pessoas ligadas aos agentes públicos, por vínculo de amizade ou parentesco – que possam influenciar na contratação.

Há outros exemplos de pagamentos de serviços intangíveis, como advocacia ou publicidade, cujo real valor é difícil mensurar devido à sua singularidade. Num caso paradigmático brasileiro, muitas empresas implicadas na operação Lava Jato utilizaram-se de alguma subsidiária no exterior, de um prestador de serviços fictícios ou de ambos, com o propósito de dificultar a identificação das reais transações envolvendo esses pagamentos.

A tipologia das empresas que celebraram acordos de leniência no Brasil concerne a pagamentos fictícios para justificar subornos para a obtenção de contratos. Em razão disso, há dois desdobramentos de natureza tributária: a) essas empresas foram tributadas com relação ao imposto de renda retido na fonte desses pagamentos, e foi lançado o imposto com alíquota de 35% sobre os valores pagos, considerados *pagamentos sem causa*; e b) essas despesas foram glosadas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica, o que aumenta o lucro e gera um maior valor de imposto a pagar. A seguir, examinam-se ambas as situações.

5 O princípio da devida diligência anticorrupção e os pagamentos sem causa

Um dos desdobramentos tributários das despesas utilizadas para a corrupção é a incidência, mediante lançamento de ofício, de IRRF na alíquota de 35%, cobrado da pessoa jurídica pagadora. Essa determinação está no art. 61 da Lei nº 8.981/1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no *caput* aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991 (Brasil, [2016a]).

Em regra, a retenção do IRRF é uma obrigação das pessoas jurídicas com relação a pagamentos a pessoas físicas, submetidos à alíquota progressiva de até 27,5%, conforme a Lei nº 11.482/2007, e de 1,5% no caso de pessoas jurídicas, de acordo com o art. 714 do *Regulamento do imposto de renda* (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018. É evidente a impossibilidade de que o tributo tenha caráter sancionatório em função do conceito de *tributo* definido no art. 3º do CTN, consensualmente aceito na literatura e na jurisprudência.

Em virtude disso, vários autores debateram a legalidade da obrigação firmada no art. 61 da Lei nº 8.981/1995¹⁸.

Minatel (2006) sustenta que essa obrigação é uma resposta ao pagamento indevido a campanhas eleitorais – em razão do escândalo que resultou no *impeachment* do presidente Fernando Collor – e que tem caráter de sanção pelo descumprimento das normas de registros contábeis. Bellan e Ristow (2016) argumentam que as normas contábeis não demandam essa identificação e que essa tributação majorada não se ancora no princípio da capacidade contributiva nem em critérios extrafiscais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB). Por isso, a pessoa jurídica que efetua pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa não poderia estar sujeita ao IRRF com a alíquota de 35% (tributação mais gravosa), mas somente a um limite de 34%, maior alíquota do IRPJ acrescida da incidência da CSL; ou de 27,5%, a maior dentre as alíquotas aplicáveis à fonte pagadora, no caso das pessoas físicas. Assim, ela não seria ilegal, mas sua alíquota deveria ser reduzida. Rabelo Filho e Paixão (2020) concluem pela natureza tributária da exação, mas advogam que, uma vez identificada a causa que ensejou o pagamento, seja ela lícita ou ilícita, exclui-se de imediato a obrigação de recolhimento do IRRF com alíquota de 35%, pois o beneficiário seria identificado.

A jurisprudência atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) é que, no caso de pagamentos concernentes a atos ilícitos, mesmo identificada sua finalidade, não fica validada sua causa primária, pois esses pagamentos não teriam causa econômica, por não corresponderem a serviços efetivamente prestados. Assim, o Carf considera cabível a manutenção da obrigação em caso de pagamentos relacionados a suborno (Brasil, 2019). Por conseguinte, de acordo com Bellan e Ristow (2016) e Rabelo Filho e Paixão (2020), não tem natureza de sanção a obrigação de pagamento do IRRF com alíquota de 35%. Quanto a esta, Bellan e Ristow sustentam que, apesar de constitucional, deveria ser-lhe aplicada uma alíquota menor, limitada à que normalmente se utiliza, o que reforçaria o caráter não sancionatório da norma tributária.

Essa imposição tributária conecta-se de modo coerente com um princípio que se difundiu amplamente no âmbito do Direito sancionador: o princípio da devida diligência (*due diligence*)¹⁹. Uma das questões que mais dificultavam o combate à corrupção empresarial

¹⁸ Alguns autores defendem que o conflito entre lei ordinária e lei complementar implica inconstitucionalidade da lei ordinária. Silva (1998, p. 248) entende que “lei ordinária que ofenda uma lei complementar está vulnerando a própria Constituição, visto que disciplinará interesses que esta determina sejam regulados por ela. Tratar-se-á, então, de conflito de normas, subordinado ao princípio da compatibilidade vertical, entroncando, pois, na norma de maior superioridade hierárquica, que é a que ficou ofendida – a Constituição”. Poletti (1997, p. 189-190) também endossa essa postura: “a tese da ilegalidade não pode prosperar, pois seria estapafúrdio considerar uma lei ilegal, por contrariar uma determinada lei complementar. A própria expressão indicaria uma contradição: se é lei não pode ser ilegal, de igual forma se é lei não pode ser inconstitucional. Por outro lado, como seria possível resolver o problema da antinomia entre uma lei ordinária e uma lei complementar, considerando que são diplomas de hierarquia diferente senão pela tese da inconstitucionalidade? Se assim não fosse, a lei ordinária posterior à lei complementar a revogaria, o que seria um absurdo”.

¹⁹ O dever de diligência figura nos arts. 2º, 3º e 8º da convenção da OCDE; nos arts. III (5, 6 e 10) e VIII da convenção da OEA; e nos arts. 9.2, 9.3, 12 e 26 da convenção da ONU.

era a conduta adotada por empresas que utilizavam terceiros para a prática de corrupção. A fim de evitar a responsabilização, adotavam a chamada *cegueira deliberada*: legalmente contratavam intermediários (despachantes, consultores, advogados) e embutiam na remuneração desses profissionais valores de propinas a agentes públicos; caso fossem revelados esquemas ilícitos, as empresas indicavam que os desconheciam e o reprovavam. Para evitar esse tipo de conduta, desenvolveu-se uma teoria, além de uma série de procedimentos ligados à devida diligência, que indicam a necessidade de mapear riscos dos fornecedores e prestadores de serviços e tomar medidas preventivas para evitá-los. As convenções internacionais anticorrupção mencionam esse dever de diligência, e manuais de organismos internacionais orientam sua operacionalização (OCDE, 2018). A máxima desse tipo de política de gestão de riscos é *know your partner* (conheça seu parceiro) ou simplesmente KYP.

A legislação anticorrupção brasileira também estabeleceu esse dever. Conforme o art. 7º, VIII, da *Lei anticorrupção*, deve-se considerar um programa de integridade na aplicação das sanções a existência de um programa de integridade (Brasil, 2013). O art. 42, III, do Decreto nº 8.420/2015, que regulamenta essa lei, já apresentava como centrais num programa de integridade “padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados” – regra mantida no art. 57, III, do Decreto nº 11.129/2022 (Brasil, 2022b).

Dessa maneira, há convergência entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo relativamente à obrigação tributária do recolhimento de IRRF, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e no princípio da devida diligência, que exige conhecer os parceiros de negócios, analisar os riscos da contratação e adotar precauções para evitar desvios éticos.

6 A metodologia de cálculo dos acordos de leniência

O cálculo dos valores a serem pagos no âmbito dos acordos de leniência tem sido objeto de polêmica no Direito brasileiro. O transplante de um modelo de negociação típico da *common law* para um sistema de *civil law* gerou desafios, e um dos principais é a negociação de acordos. Nesse tema, um dos pontos controversos é o valor a ser pago. Ele envolve ao menos dois elementos: o ressarcimento do dano e as multas.

A *Lei anticorrupção* prevê sanções administrativas (art. 6º) e civis (art. 19) para a prática de atos lesivos contra a Administração Pública. Conforme o art. 6º, I, o dever de pagar decorre da sanção administrativa de multa “no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação” (Brasil, 2013). Ao lado da multa, reafirma-se no art. 6º, § 3º, a obrigação de reparo integral do dano causado. Assim, em relação ao dever

de pagar, o acordo de leniência deve abranger tanto a multa como o ressarcimento integral do dano; contudo, em relação a esse ressarcimento, é enorme a dificuldade de quantificação.

Pode-se empreender o cálculo do valor do dano por meio de metodologias diversas, desde um cálculo de sobrepreço ou superfaturamento até algo que considere usos alternativos dos valores. Um exemplo do campo industrial é uma planta fabril mais cara que pode compensar seu custo ao entrar em funcionamento mais cedo. Em obras de infraestrutura complexas (como refinarias, estradas, pontes) ou mesmo na aquisição de bens muito específicos (como plataformas de petróleo), é muito difícil indicar com precisão o valor do dano. Além disso, quanto à competência para se indicar o valor final do dano, houve desentendimento entre as auditorias privadas contratadas, a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU), com competências constitucionais para apurar qualquer prejuízo ligado ao uso de *dinheiros públicos*²⁰. Além disso, ocorreu o problema de disputa institucional. Na esfera do Poder Executivo federal, inicialmente os acordos de leniência deviam ser conduzidos pela CGU; no entanto, com uma interpretação abrangente de diversas normas jurídicas, o Ministério Público Federal (MPF) entendeu que também tinha competência para isso. A conclusão é que, no âmbito federal, foram celebrados acordos de leniência com distintas metodologias de cálculo.

A metodologia recomendada pela OCDE foi utilizada em vários acordos de leniência celebrados com a participação conjunta da Advocacia-Geral da União (AGU), da CGU e do MPF, mas os cálculos foram realizados pela CGU²¹. O padrão da OCDE está previsto no *Manual de identificação e quantificação dos procedimentos de corrupção* (OECD; World Bank, 2012), que apresenta métodos aplicáveis aos procedimentos de reparação do dano que podem envolver confisco ou devolução espontânea. Três dentre esses métodos centram-se nos ganhos obtidos pela empresa corruptora: o da *receita bruta*, o da *receita líquida* e o do *lucro adicional*. Além disso, a reparação pode basear-se na *compensação* dos danos causados e na *restituição* dos valores contratuais (OECD; World Bank, 2012).

Conforme o método da *receita líquida* (ou método de produto líquido ou dos lucros líquidos), a reparação baseia-se nos benefícios obtidos pelo suborno, como os lucros líquidos derivados do contrato. Em outras palavras, “os benefícios sujeitos a confisco ou devolução são as receitas do contrato menos certos custos ou despesas legítimos incorridos pelo subornador na execução do contrato, por exemplo, o custo de fornecimento de bens ou serviços” (OECD; World Bank, 2012, p. 30, tradução nossa). Algumas jurisdições acrescentam o valor do suborno para calcular o benefício sujeito a confisco ou a restituição. Em casos como o da Alemanha, utiliza-se a “margem de lucro esperada na data da assinatura” do contrato (OECD; World Bank, 2012, p. 30, tradução nossa).

²⁰ As competências constitucionais e privativas do TCU estão estabelecidas nos arts. 33, § 2º, 70, 71, 72, § 1º, 74, § 2º, e 161, parágrafo único, da CRFB (Brasil, [2024a]). Atribuições conferidas ao TCU também figuram na Lei Complementar nº 101/2001 (*Lei de responsabilidade fiscal*), na Lei nº 14.133/2021 (*Lei de licitações e contratos administrativos*) e na *Lei de diretrizes orçamentárias*.

²¹ Foi difícil harmonizar a participação desses órgãos; porém, transcende os limites do artigo examinar as razões disso.

A CGU adotou o método da receita líquida; por meio dele, calculou a receita do contrato derivado da corrupção, deduzidos os seus custos e excluídos os valores de suborno pagos. Além de observar um dos métodos recomendados pela OCDE, a CGU fundamentou sua decisão no princípio da vedação do enriquecimento sem causa, o qual impede que a Administração se aproprie da parcela de gastos incorrida pela empresa, mesmo corrupta. Ademais, a decisão fundamenta-se nas mesmas razões indicadas pela RFB para não admitir a dedução de despesas para fins de imposto de renda; tal prática não é aceita pelo sistema, pois atos ilícitos são nulos, de acordo com Lei nº 10.406/2002 (*Código civil*). Nos acordos de leniência que assinou – a maioria com participação do MPF – a CGU buscou deixar claros os valores que correspondiam a ressarcimento e os referentes a multas.

Alguns acordos realizados somente pelo MPF adotaram um pagamento global (título de multa e valor mínimo de ressarcimento). Tal procedimento acarreta enorme dificuldade no âmbito tributário, dado que a legislação do IRPJ e as decisões administrativas tradicionalmente aceitam a dedução das denominadas *multas fiscais compensatórias*, conforme o art. 352, § 5º, do RIR/2018, mas não de outros tipos de multas (Brasil, [2021]). Assim, no campo tributário, a tendência seria aceitar o pagamento da reparação do dano como despesa dedutível para fins de IRPJ, mas não das multas que representassem sanção, tema abordado a seguir.

7 A tributação das empresas partícipes dos acordos de leniência

A CGU utilizou-se de parâmetros internacionais e da legislação interna para desenvolver uma metodologia de valor da reparação do dano que envolve o valor da vantagem obtida, de forma a evitar o enriquecimento sem causa pela Administração Pública, somada ao valor dos pagamentos ilícitos desembolsados, não admitidos no ordenamento. Esse conceito aproxima-se bastante do de *lucro operacional* para fins de imposto de renda. A implicação tributária dessa metodologia é que, ao acordar a reparação integral do dano nos termos acima propostos, a empresa leniente devolve o lucro oriundo da operação ilícita, somado aos valores dos pagamentos ilícitos desembolsados. Nesse caso, tanto o valor do ressarcimento quanto a devolução dos pagamentos indevidos podem ser deduzidos do IRPJ. A dedutibilidade das multas, entretanto, envolve debate mais aprofundado.

Ao abordarem com profundidade a questão da dedutibilidade dos atos ilícitos, Schoueri e Galdino (2018) incluem as multas. Eles analisam a evolução da legislação e da jurisprudência sobre a dedutibilidade das multas fiscais; e, com fundamento no art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (Brasil, [2023]), concluem não serem dedutíveis as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória ou que não resultem de falta ou insuficiência de pagamento do tributo (Brasil, 1979). Quanto às multas não fiscais, os autores as dividem em dois grupos: multas por violação de normas de ordem pública e multas contratuais.

No caso de descumprimento de normas de ordem pública – apesar de haver alguns casos em que a dedutibilidade foi aceita, aplicada pelo Banco Central e decorrente de relações contratuais com a União (Schoueri; Galdino, 2018) –, tanto a jurisprudência majoritária administrativa (Brasil, 1995, 2014, 2016b) quanto a judicial (Brasil, 2005, 2007, 2015a, 2015b) entendem pela indedutibilidade, sob o argumento de que não se pode considerar necessária à atividade da empresa a violação de normas cogentes para todos, sob a pena de se validar um comportamento ilícito em termos tributários. Não prevaleceu o argumento de que alguns tipos de multas são inerentes ao risco da atividade empresarial, como as multas de trânsito para empresas de transporte (Brasil, 1982, 1983a, 1983b). Quanto às multas contratuais, prevalece o entendimento de que são dedutíveis, dado que o inadimplemento de uma cláusula contratual faria parte natural das atividades empresariais dos contribuintes (Brasil, 2008, 2011, 2017a, 2017b). Há um terceiro grupo: o das multas indenizatórias; nesse caso, como não se trata de mera liberalidade da empresa, são geralmente dedutíveis. O caso das indenizações trabalhistas é uma situação na qual a dedutibilidade é aceita, mesmo oriunda do descumprimento da legislação cabível nesse âmbito (Brasil, 2018).

Por fim, Schoueri e Galdino (2018, p. 212) defendem que: a) o imposto sobre a renda incide sobre o conceito de *renda líquida*; b) o princípio “*non olet* exige que se mire a manifestação da capacidade contributiva, independentemente dos negócios que a provoquem”; e c) “a vedação à dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas, [que, por não ser] inspirada no princípio da renda líquida, constitui sanção de ato ilícito, desproporcional à gravidade da violação e arbitrária”.

É possível dar um exemplo prático, de maneira simplificada. Imagine-se um modelo em que existam somente dois períodos: t_1 e t_2 . No primeiro, a empresa pagou propina a agentes públicos e obteve um contrato no valor de cem unidades monetárias (\$ 100); no segundo período, a empresa assinou um acordo de leniência e pagou à vista tanto a multa quanto a reparação integral do dano. Suponha-se que nesse segundo período seu faturamento também tenha sido de \$ 100. Em ambos, o custo de produção é de \$ 50. A alíquota de IRPJ é a máxima, de 25%, e a multa do art. 6º, I, da *Lei anticorrupção* também foi máxima, de 20% do faturamento bruto, menos impostos. Assim, em t_1 obtém-se: faturamento – custo – pagamento ilícitos = lucro ($100 - 50 - 10 = 40$). O lucro sujeito ao IRPJ foi de \$ 40. Todavia, deveria ser de \$ 50, pois os \$ 10 não são dedutíveis, conforme a regulamentação do IRPJ e os tratados anticorrupção mencionados. O valor do IRPJ pago em t_1 foi de \$ 10 (25% de \$ 40), quando deveria ter sido de \$ 12,5 (25% de \$ 50).

A empresa teve a transação ilícita descoberta e celebrou um acordo de leniência em t_2 . O cálculo da CGU determina que a empresa devolva o lucro da operação mais os pagamentos ilícitos para a obtenção do contrato. Além disso, a CGU multou a empresa em 20% sobre o faturamento bruto menos tributos. Desse modo, em t_2 o valor do acordo de leniência abrangeu o valor da multa da *Lei anticorrupção*, 20% do faturamento menos imposto ($100 - 10 = 90$; $90 \times 20\% = 18$), além da reparação integral do dano, que corresponde a: faturamento – custo + pagamento ilícitos ($100 - 50 + 10 = 60$). O valor total do acordo de leniência seria de:

$18 + 50 + 10 = 78$. A questão é saber quais dessas parcelas seriam dedutíveis em t_2 . A multa da *Lei anticorrupção*, \$ 18, não é dedutível, conforme se explicou. Os 50 +10, correspondentes à reparação integral do dano, seriam dedutíveis, pois representariam tanto a devolução do benefício obtido com o contrato ilícito quanto o pagamento da propina. A empresa deveria ser tributada em t_1 para a cobrança da diferença do imposto (2,5) e teria direito de deduzir de lucro para fins de IRPJ, em t_2 (\$ 60), pois esse valor representa um ressarcimento pelo dano. Todavia, não poderia utilizar o valor da multa, \$ 18, pois a legislação do IRPJ não o admite.

Dessa maneira, à luz da nova legislação administrativa e cível, produto do movimento internacional anticorrupção, a rejeição da dedutibilidade para fins de IRPJ das despesas ilícitas é plenamente compatível com o sistema tributário nacional, visto que, no âmbito dos acordos de leniência, o lucro obtido com o contrato corrompido não somente é devolvido, como pode ser deduzido do imposto a pagar nos períodos posteriores. A tese de Machado Segundo amolda-se a essa nova realidade dinâmica do ressarcimento do dano: se há devolução, não se deve vedar a dedutibilidade dos valores pagos, a título de ressarcimento de acordos de leniência, pois a tributação deve consumir-se no momento da obtenção da renda ilícita.

8 Conclusão

O debate sobre a tributação do ilícito não pode ser feito com base apenas no Direito Tributário brasileiro, sem considerar medidas internacionais contra a corrupção firmadas entre 1990 e 2020, cujo foco é a tributação de renda ilícita e sua devolução por meio dos acordos de leniência, nos casos de corrupção. Celebraram-se tratados contra a corrupção, dentre os quais estão as convenções da OEA, da OCDE e da ONU; elas contêm diretivas contrárias à dedutibilidade fiscal de despesas ligadas à corrupção e indicam soluções que incentivam a devolução, mediante acordos de leniência. Dados os compromissos assumidos pelo Brasil, não é possível abordar esse tema sem considerar essas alterações no Direito Internacional e sua influência no País.

Também se deve considerar que a multa do IRRF por *pagamentos sem causa*, disposta no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, se harmoniza com o princípio da devida diligência, definido em convenções internacionais, bem como no Decreto nº 11.129/2022, regulamentador da *Lei anticorrupção*. O princípio da devida precaução exige o conhecimento dos parceiros de negócios, a análise de riscos no processo de sua contratação e a adoção de precauções para evitar desvios éticos e a *cegueira deliberada* da empresa relacionada à corrupção. Pode haver críticas à alíquota da multa do IRRF por pagamentos sem causa, conforme as quais a alíquota não deveria afastar-se da habitualmente praticada, para não a caracterizar como sanção.

Em vez de desenvolver-se de forma estática, o debate sobre o tema deve abranger a dinâmica do pagamento e a devolução dos valores ilícitos, componentes cruciais na política internacional anticorrupção, com o fomento à celebração dos acordos de leniência. Esse

contexto reforça não só a tese da rejeição da dedutibilidade para fins de IRPJ das despesas ilícitas, mas também sua compatibilidade com o sistema tributário nacional, desde que, no caso de devolução por meio de acordos de leniência, os valores do lucro do contrato corrompido sejam considerados dedutíveis do imposto a pagar nos períodos seguintes.

Referências

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*: CTN comentado. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 172, p. 86-111, jan. 2010.

BELLAN, Daniel Vitor; RISTOW, Rafael Pinheiro Lucas. Tributação punitiva?: arbitramento e IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 35, p. 69-89, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/198>. Acesso em: 4 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2024a]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Controladoria-Geral da União. Corregedoria-Geral da União. *Manual de responsabilização de entes privados*. Brasília, DF: CGU, abr. 2022a. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/68182>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *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. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Decreto nº 4.410, de 7 de outubro de 2002*. Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996, com reserva para o art. XI, parágrafo 1º, inciso “c”. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *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. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *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. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022*. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Brasília, DF: Presidência da República, 2022b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *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. Brasília, DF: Presidência da República, [2024b]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2016a]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *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. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12846.htm. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Câmara. 2. Turma Ordinária). *Acórdão nº 1102-001.254*. [...] Não se conhece das alegações recursais no tocante à parte das exigências com relação às quais houve expressa manifestação de desistência do recurso interposto [...]. Recorrente: Arliquido Comercial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. João Otávio Oppermann Thomé, 26 de novembro de 2014. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/138070092120010_5406008.pdf. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Câmara. 1. Turma Ordinária). *Acórdão nº 1301-002.830*. [...] São dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as indenizações trabalhistas fundadas em lei, contrato de trabalho, convenção ou acordos coletivos [...]. Recorrente: Sociedade Técnica e Industrial de Lubrificantes Solutec Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Roberto Silva Junior, 13 de março de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7255963>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara. 1. Turma Ordinária). *Acórdão nº 1401-001.793*. [...] Não comprovada a observância dos requisitos legais de dedutibilidade, a perda registrada deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real. Comprovado os requisitos em alguns casos, deve-se cancelar a autuação [...]. Recorrente: Banco Santander S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Antonio Bezerra Neto. Redator designado: Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15 de fevereiro de 2017a. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16327001957200624_5711746.pdf. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara. 1. Turma Ordinária). *Acórdão nº 1401-002.031*. [...] O MPF é instrumento de controle da atividade administrativa. Possíveis irregularidades na prorrogação do mesmo não implicam em nulidade da autuação [...]. Recorrente: Agro Indústrias do Vale do São Francisco S.A. Agrovale. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Abel Nunes de Oliveira Neto. Redator designado: Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, 15 de agosto de 2017b. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7022996>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara. 1. Turma Ordinária). *Acórdão nº 1401-003.135*. [...] Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Como o administrador responsável concordou com a responsabilidade imputada, não há litígio quanto a esta matéria [...]. Recorrente: PEM Engenharia Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Cláudio de Andrade Camerano. Redator designado: Cons. Abel Nunes de Oliveira Neto, 20 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7649591>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara. 2. Turma Ordinária). *Acórdão nº 1402-000.394*. [...] Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual ou perda em atividades operacionais. Outrossim, devem ser adicionados na apuração do IRPJ e CSLL os dispêndios incorridos por liberalidade do contribuinte [...]. Recorrente: Unibanco – União de Bancos Brasileiros S.A. Recorrida: 4ª Turma – DRJ em Belo Horizonte – MG. Relator: Cons. Antônio José Praga de Souza, 27 de janeiro de 2011. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4622021>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1. Turma). *Acórdão nº 9101-002.196*. [...] Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço [...]. Recorrente: Light Serviços de Eletricidade S.A. Interessada: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1º de fevereiro de 2016b. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6291209>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes (1. Câmara). *Acórdão nº 101-96.919*. [...] Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, que se dá, no caso de apuração anual do lucro real, no dia 31 de dezembro do ano-calendário respectivo [...]. Recorrente: Banco Santander Brasil S.A. Recorrida: 10ª Turma de Julgamento da DRJ I em São Paulo – SP. Relator: Cons. Caio Marcos Cândido, 18 de setembro de 2008. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4728808>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes (3. Câmara). *Acórdão nº 103-04.767*. Relator: Cons. Otélio Renato Baroni, 14 de setembro de 1982.

_____. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes (5. Câmara). *Acórdão nº 105-0.015*. [...] Tendo em vista que a eficiência das normas do Decreto-lei nº 1.598/77 foi fixada para ter lugar a partir de 1978 ou 1979, conforme os casos que enumera, o estabelecimento em seus dispositivos não poderá ser invocado como elemento de defesa para justificar redução de tributo devido em qualquer ano-base anterior a sua eficácia [...]. Recorrente: Laticínios Mococa S.A. Recorrido: Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto – SP. Relator: Cons. Antônio da Silva Cabral, 23 de fevereiro de 1983a. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/008400130088147_4247212.pdf. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes (5. Câmara). *Acórdão nº 105-0.136*. [...] Não torna nulo o ato administrativo a apreensão de documentos durante a fase de fiscalização, uma vez que o art. 644, § 2º, do RIR/80, confere poder ao fiscal para assim proceder, quando for indispensável à defesa dos interesses da Fazenda Nacional [...]. Recorrente: PROMHOL – Produtos Médicos, Hospitalares e Odontológicos Ltda. Recorrido: Delegado da Receita Federal em João Pessoa – PB. Relator: Cons. Antônio da Silva Cabral, 2 de maio de 1983b. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/004670018638209_4254009.pdf. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes (7. Câmara). *Acórdão nº 107-02.507*. [...] Incabível a exigência fiscal, a título de omissão de receita de correção monetária, pela falta de apropriação da mesma, em operação de venda de ouro físico para pagamento futuro, quando o contrato de compra e venda não estipular a atuação dos valores [...]. Recorrente: BBA Metais DTVM S.A. Recorrido: DRF em São Paulo – SP. Relatora *ad hoc*: Cons. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, 17 de outubro de 1995. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/108800004009210_4180467.pdf. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 32, de 15 de outubro de 2009*. Esclarece a indedutibilidade de pagamentos destinados à prática de infrações legais. Brasília, DF: Normas, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=5724&visao=compilado>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Parecer Normativo CST nº 61, de 24 de outubro de 1979*. [...] Multas por infrações fiscais. Compreensão do parágrafo 49 do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77. A indedutibilidade como regra [...]. Brasília, DF: Normas, 1979. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=58206&visao=compilado>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Súmula nº 70*. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF: STF, 1963a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2194>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Súmula nº 323*. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF: STF, 1963b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Súmula nº 547*. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito, adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Brasília, DF: STF, 1969. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2201>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (2. Seção. Turma Suplementar). *Apelação em Mandado de Segurança nº 0021317-12.2005.4.02.5101/RJ*. Tributário. Sanções impostas por descumprimento de metas estabelecidas em contrato de concessão firmado com a Anatel. Dedução do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Impossibilidade. Não caracterização como despesa operacional [...]. Apelante: Telemar Norte Leste S/A. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Federal convocado Theophilo Miguel, 6 de julho de 2015a. Disponível em: <https://www.trf2.jus.br/trf2/consultas-e-servicos/jurisprudencia>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (2. Seção. Turma Suplementar). *Apelação Cível nº 0002538-23.1991.4.03.9999/SP*. IRPJ – Embargos à execução fiscal – Anos-base de 1975 a 1979 – Frigorífico – Discussão em torno de diversos lançamentos contábeis, vitória contribuinte apenas no tocante à litude do lançamento contábil das enfocadas despesas como provisão para devedores duvidosos – Parcial procedência dos embargos [...]. Apelante: Frigorífico Jandira S.A. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Federal convocado Silva Neto, 12 de abril de 2007. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3. Turma). *Apelação Cível nº 0024167-14.1995.4.03.9999/SP*. Tributário. Embargos à execução fiscal. Imposto sobre a renda – Pessoa jurídica. Prescrição e decadência inopercientes. Omissão de receita. Arts. 180 e 181 do regulamento do imposto de renda de 1980 (Decreto nº 85.450/80). Impossibilidade de dedução de despesas com multas de trânsito [...]. Apelante: Irmãos Abrão. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Federal convocado Renato Barth, 14 de setembro de 2005. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (4. Turma). *Apelação Cível nº 0025363-51.2010.4.03.6100/SP*. Tributário. Multas em contrato de concessão firmado com a Anatel. Dedução do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Impossibilidade. Não caracterização como despesa operacional [...]. Apelante: Claro S/A. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Des. Federal Marli Ferreira, 11 de junho de 2015b. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 4 dez. 2024.

DEUTSCHLAND. *Einkommensteuergesetz (EStG)*. Berlin: Bundesministerium der Justiz, Bundesamt für Justiz, [2024]. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>. Acesso em: 4 dez. 2024.

ESPAÑA. *Ley 58/2003, de 17 de diciembre*. General Tributaria. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2023]. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. Tribunal Constitucional. Sentencia 206/1998, de 26 de octubre de 1998. Recurso de amparo 4789. *Quincena Fiscal*, Madrid, n. 2, 1999.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

HUNTINGTON, Samuel P. *Political order in changing societies*. New Haven: Yale University Press, 1968.

LEFF, Nathaniel H. Economic development through bureaucratic corruption. *American Behavioral Scientist*, [s. l.], v. 8, n. 3, p. 8-14, Nov. 1964. DOI: <https://doi.org/10.1177/000276426400800303>.

LEYS, Colin. What is the problem about corruption? *The Journal of Modern African Studies*, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 215-230, Aug. 1965. DOI: <https://doi.org/10.1017/S0022278X00023636>.

MACHADO, Brandão. Multas administrativas e imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, p. 2.745-2.779, 1990. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1995>. Acesso em: 4 dez. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 41-57.

_____. *Curso de direito tributário*. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Dedutibilidade das multas e o conceito de renda. *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional*, São Paulo, n. 3, p. 55-54, 1. quin. fev. 1992.

_____. *O conceito de tributo no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-49.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita: as atividades ilícitas e o direito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 51-69.

MINATEL, José Antônio. Pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência de 35% a título de IR-Fonte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: questões pontuais do curso da APET*. São Paulo: MP Ed., 2006. p. 235-246.

OCDE. *Guia da OCDE de devida diligência para uma conduta empresarial responsável*. Paris: OCDE, 2018. Disponível em: <https://mneguidelines.oecd.org/guia-da-ocde-de-devida-diligencia-para-uma-conduta-empresarial-responsavel-2.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2024.

OECD. *Brazil: phase 2. Report on the application of the Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and the 1997 Recommendation on Combating Bribery in International Business Transactions*. Paris: OECD, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/report-on-the-application-of-the-convention-on-combating-bribery-of-foreign-public-officials-in-international-business-transactions-and-the-1997-recommendation-on-combating-bribery-in-international-business-transactions-phase-2-report-br_b577d159-en.html. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Phase 3 report on implementing the OECD Anti-Bribery Convention in Brazil*. Paris: OECD, Oct. 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/implementing-the-oecd-anti-bribery-convention-phase-3-report-brazil_ae22e3aa-en.html. Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Phase 4 evaluation of Brazil: final report*. Paris: OECD, Oct. 2023. Disponível em: [https://one.oecd.org/document/DAF/WGB\(2023\)46/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/WGB(2023)46/FINAL/en/pdf). Acesso em: 4 dez. 2024.

_____. *Phase 4 report: Germany. Implementing the OECD Anti-Bribery Convention*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/implementing-the-oecd-anti-bribery-convention-phase-4-report-germany_f0f268d1-en.html. Acesso em: 4 dez. 2024.

OECD; WORLD BANK. *Identification and quantification of the proceeds of bribery: a joint OECD-StAR analysis*. Revised ed. [S. l.]: OECD; World Bank, 2012. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/identification-and-quantification-of-the-proceeds-of-bribery_5k9fb59mt826.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264174801-en&mimeType=pdf. Acesso em: 4 dez. 2024.

POLETTI, Ronaldo. *Controle da constitucionalidade das leis*. 2. ed. rev. e ampl. de acordo com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; PAIXÃO, Thalles. Abrangência do conceito de pagamento sem causa para fins de exigência do IRRF (art. 61 da Lei nº 8.981/95): inaplicabilidade diante da ciência inequívoca da causa, ainda que ilícita. In: BICHARA, Luiz Gustavo; MONTENEGRO, Matheus Reis e; MELOTTI, Giuseppe Pecorari (coord.). *Tributação dos valores relacionados a ilícitos: limites e possibilidades*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 65-76.

ROLIM, João Dácio; SILVA, Maria Inês Caldeira Pereira da. A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11, p. 72-79, ago. 1996.

RUBIN, Nora M. A convergence of 1996 and 1997 global efforts to curb corruption and bribery in international business transactions: the legal implications of the OECD Recommendations and Convention for the United States, Germany, and Switzerland. *American University of International Law Review*, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 257-320, 1998. Disponível em: <https://digitalcommons.wcl.american.edu/auilr/vol14/iss1/21/>. Acesso em: 4 dez. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148-212.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Madrid, n. 85, p. 9-32, 1995.

Responsabilidade e licenciamento

O conteúdo deste artigo é de responsabilidade exclusiva de seu(s) autor(es) e está publicado sob a licença Creative Commons na modalidade *atribuição, uso não comercial e compartilhamento pela mesma licença* (CC BY-NC-SA 4.0 DEED). Disponível em: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Acesse todas as edições da
Revista de Informação Legislativa

www.senado.leg.br/ril