



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720244/2018-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.137 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente COSAN S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

OBRIGATORIEDADE DE ANALISAR TODOS ARGUMENTOS CAREADOS AOS AUTOS. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo. A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. As formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. A declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

DECRETO-LEI 4.657, DE 1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

A revisão no contencioso administrativo tributário possui regramento específico no âmbito do CTN, razão pela qual não há falar-se na aplicação do art. 24 do Decreto-Lei 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela Lei 13.655, de 2018. Súmula Carf nº 169

GRATIFICAÇÕES OU PARTICIPAÇÕES AOS DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES (PLR). INDEDUTIBILIDADE. IRPJ

Normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais

rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2013, no montante total de R\$ 4.767.038,92, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%. A ciência ocorreu em 18.05.2018.

2. A infração apurada refere-se a participações nos lucros e resultados (PLR) e gratificações pagas a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais foram consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

De acordo com os fatos narrados pela fiscalização, no curso da ação fiscal foram identificados valores utilizados pela empresa como dedução da base de cálculo do IRPJ relativos a gratificações e participação nos lucros de dirigentes (diretores e presidente), sendo tais despesas expressamente indedutíveis, nos termos da legislação vigente (artigos 303 e 463 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99). Esclarece, ainda, que tais despesas incorridas são indedutíveis independentemente do regime de contratação do dirigente (empregado ou contribuinte individual).

A base de cálculo foi apurada nos documentos contábeis da empresa e encontra-se detalhada às fls. 16 e 17 do Relatório Fiscal, somando a importância de R\$8.685.089,80.

4. Em impugnação a recorrente alegou, em síntese, nulidade da autuação por entendê-la contraditória e imprecisa, e em razão da ausência de provas para a desconsideração do

vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e a impugnante. Alegou ainda unicidade do direito - existência da figura do diretor empregado no ordenamento jurídico pátrio; dedutibilidade das despesas com pagamento de PLR e gratificações a diretores empregados; dedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR e gratificações a trabalhadores; dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores por se enquadrarem como despesas operacionais; inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL, das despesas com o pagamento de PLR e gratificações; descabimento da cobrança de juros sobre multa.

5. Ao analisar o mérito, o voto condutor do acórdão recorrido, com apoio na Solução de Consulta (SC) Cosit 16, de 2018, assentou que *“Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive aos diretos estatutários, independentemente de serem empregados ou não”*, com fundamento no art. 58 do Decreto-Lei 1.598, de 1977, regulamentado pelo art. 463 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

6. Por outro lado, ainda com base na referida SC Cosit 16, de 2018, pontuou que *“o entendimento aplicável ao IRPJ não pode ser estendido à CSLL uma vez que (i) a referida contribuição possui base de cálculo própria, nos termos do art. 57 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e (ii) não há dispositivos na legislação tributária que determinem a adição do valor pago a título de participações nos lucros aos administradores para fins de apuração do resultado ajustado.”*

7. Nesses termos, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação no sentido de excluir o crédito tributário de CSLL e manter o de IRPJ, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2013

GRATIFICAÇÃO OU PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO PAGA A ADMINISTRADOR OU DIRIGENTE DA PESSOA JURÍDICA. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, ainda que os mesmos mantenham, com esta, vínculo de emprego.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora quando do seu inadimplemento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

GRATIFICAÇÃO OU PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO PAGA A ADMINISTRADOR OU DIRIGENTE DA PESSOA JURÍDICA. DEDUTIBILIDADE.

As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

8. Cientificada da decisão de primeira instância, em 14.01.2019, a recorrente interpôs recurso voluntário em 12.02.2019 em que basicamente reitera os argumentos aviados na peça inaugural, resumidos a seguir.

Nulidade do acórdão recorrido - ausência de apreciação dos argumentos aduzidos na impugnação

9. Aduz a recorrente que a Turma Julgadora de primeira instância furtou-se de analisar diversos argumentos apresentados, o que evidencia cerceamento do direito de defesa a ensejar a nulidade da decisão recorrida.

10. Destaca que a nulidade alegada decorre de descumprimento dos requisitos formais estabelecidos no artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, e não no art. 59, conforme analisado pela decisão recorrida. Assinala ausência e contradição da fundamentação utilizada pela autoridade administrativa para justificar a autuação, já que esta não apresentou as provas necessárias para comprovar sua alegação.

Nulidade da autuação - acusação fiscal contraditória e imprecisa

11. Alega existência de contradição entre os fundamentos utilizados para fundamentar o lançamento, em razão de a autoridade fiscal, em um primeiro momento afirmar que as gratificações e a PLR pagas tratam-se de despesas não dedutíveis do lucro real e, mais adiante, ao tratar da CSLL, afirma que a participação nos lucros não é uma despesa, mas sim uma destinação do lucro. Argumenta que as duas fundamentações são contraditórias e não se coadunam, pugnando pela nulidade da autuação.

Nulidade da autuação - ausência de provas para a desconsideração do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e a recorrente

12. Registra que, a despeito de a definição do diretor como empregado ou estatutário ser de fundamental relevância para verificar a dedutibilidade de PLR e gratificações da base de cálculo do IRPJ, a autoridade fiscal não colacionou aos autos elementos probatórios acerca do cumprimento ou não dos requisitos da relação de emprego (onerosidade, impessoalidade, subordinação e habitualidade). Limitou-se a afirmar que o exercício do cargo de "dirigente da empresa", de acordo com o Estatuto Social, caracterizaria o indivíduo como "administrador" para fins de apuração do lucro real.

13. Afirma que tal fato constitui vício de fundamentação e que a única base legal que autoridade fiscal poderia se valer para desconsiderar os contratos de trabalhos celebrados entre a recorrente e seus diretores seria o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, o que demandaria comprovação da prática com abuso de forma (ou finalidade evasiva) e mediante simulação, o que não foi feito, porquanto não há nos autos sequer indícios de provas capazes de sustentar a desconsideração da relação empregatícia. Cita jurisprudência do CARF sobre o tema.

14. Enfatiza que os ditos "administradores" eram seus empregados, porquanto preenchem todas as características estabelecidas pela legislação que rege a matéria (CLT), e foram eleitos ao cargo de diretor sem que houvesse suspensão do vínculo empregatício.

Unicidade do direito - Existência da figura do diretor empregado no ordenamento jurídico pátrio

15. Afirma que por ser um direito de sobreposição, cuja maior prova encontra-se no art. 110 do CTN, o direito tributário, socorre-se de outros ramos do direito, adotando definições e conceitos próprios destes. Nesse sentido, tanto a autoridade lançadora quanto a DRJ não poderiam ter desconsiderado os efeitos jurídicos do vínculo empregatício entre os diretores e a recorrente.

16. Destaca que a Lei 8.212, de 1991, em seu art. 12, “a”, reconhece a figura do diretor empregado e, na mesma linha, a Solução de Consulta Cosit 368, de 2014, reconhece a possibilidade de o diretor empregado, sem a suspensão do vínculo empregatício, receber participação nos lucros nos termos da Lei 10.101, de 2000, desde que mantidas as características inerentes à relação de emprego.

17. Outrossim, se a doutrina trabalhista reconhece a existência dos elementos fáticos e jurídicos evidenciados na relação mantida entre a recorrente e os seus diretores como ensejadora do vínculo empregatício, as consequências tributárias e previdenciárias no mesmo sentido devem ser mantidas.

Dedutibilidade das despesas com pagamento de PLR e gratificações a diretores empregados

18. Insurge-se a recorrente contra a desconsideração do vínculo empregatício sem elementos comprobatórios e aduz que o mero fato de constar no seu estatuto social que os diretores possuíam poderes para administrar a sociedade não é suficiente para infirmar o vínculo empregatício existente e comprovar que eles exerciam as funções sem qualquer subordinação.

19. Com apoio na jurisprudência trabalhista (Súmula 269 do TST¹), Solução de Consulta Cosit no 368/2014, Instrução Normativa SRF 2/69 e o Parecer Normativo CST 48/72, sustenta que existem duas categorias de “diretores estatutários”, com e sem vínculo empregatício, e somente os diretores sem vínculo seriam considerados administradores.

20. Nesse sentido, seria indispensável para a qualificação de administrador a identificação dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, quais sejam, pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT). Cita doutrina sobre o tema.

21. Menciona que, a despeito de os arts. 337 e 338 do RIR/99 autorizarem a dedutibilidade de provisões destinadas a pagamentos a empregados, a Solução de Consulta Cosit 89/2015 admitiu a dedução das provisões de décimo terceiro salário e férias de dirigentes e administradores com vínculo empregatício, o que estaria alinhado ao disposto na Lei 10.101/00

¹ Súmula 269 do TST: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

acerca da dedutibilidade da despesa com o pagamento da PLR a empregados. Cita jurisprudência do STF sobre o tema a seu favor.

22. Insiste que desconstituir o vínculo de subordinação e hierarquia, tão somente por conta da existência de poderes “limitados” de administração, faria letra morta do art. 12 da Lei 8.212/91 e do art. 9º do Decreto 3.048/99.

23. Destaca que seus diretores empregados estão subordinados ao diretor presidente, que não é celetista, ao conselho de administração e à assembleia geral; portanto, não gozam da autonomia necessária para serem considerados “administradores”.

24. Colaciona aos autos, por amostragem, documentação comprobatória de vínculo empregatício dos diretores (fichas de registro de empregados, contratos e carteiras de trabalho, GFIP, RAIS) (doc. 03 da impugnação).

25. Insurge-se contra a indicação de “diretores de área” como administradores, especificamente os diretores das áreas de TI, Recursos Humanos, Tesouraria etc., os quais, em seu entendimento, jamais poderiam ser considerados como administradores da empresa. Quanto à carência de prova suscitada pela decisão recorrida em relação a este tópico, afirma não haver o que possa ser juntado aos autos para comprovar tais fatos, ante o vínculo de emprego reconhecido pelas partes.

26. Sustenta serem inaplicáveis ao caso as Soluções de Consulta Cosit 546/2017 e 16/2018, citadas pela DRJ, porquanto, ainda que a Receita Federal tenha revisitado o conceito de administrador, tal entendimento não poderia retroagir no tempo, aplicando-se a fato gerador ocorrido no ano-calendário 2013.

27. Argumenta que seus diretores não estão incluídos no conceito de administrador estabelecido pela RFB na Instrução Normativa SRF 2/69 e no Parecer Normativo CST 48/72, em razão de possuírem elementos intrínsecos da relação de emprego. Ignorar tal situação atentaria contra a segurança jurídica, nos termos da Lei 13.655/2018, que introduziu e estabeleceu nova redação aos arts. 24 e 30 do Decreto-Lei 4.657/42, que versa sobre a lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB).

28. Por fim, rechaça a utilização de *presunção* por parte da fiscalização ao enquadrar os diretores como administradores com base, exclusivamente, em artigos isolados do estatuto social, em vez de investigar se tais diretores eram, *de fato*, administradores ou não.

29. Pelos motivos apresentados, postula a regularidade das deduções realizadas em relação às despesas com pagamentos de PLR e gratificações a diretores empregados.

Ad argumentandum - dedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR e gratificações a trabalhadores

30. Argumenta, nos termos da do art. 7º, XI, da Constituição Federal e da Lei 10.101/00, que a PLR abrange todos os trabalhadores e não somente os empregados da empresa, o que legitima a dedução desses valores na apuração do IRPJ. Transcreve a legislação que entende aplicável e jurisprudência do Carf.

31. Assim, ainda que não seja reconhecida a condição de empregados dos diretores mencionados, alega que estes seriam elegíveis à participação nos lucros prevista na Lei 10.101/2000 na condição de trabalhadores, o que permitiria a dedutibilidade da despesa com base no art. 462, III do RIR/99.

Ad argumentandum - dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores – despesas operacionais

32. Argumenta que, em se tratando de pessoa jurídica prestadora de serviços, despesas com pagamentos de remuneração de quem pratica a atividade, de quem produz, estão enquadradas no conceito de despesas operacionais, por serem normais, necessárias e usuais à atividade de qualquer empresa (art. 299 do RIR/99), assim como a PLR destinada aos empregados.

33. Outrossim, ainda que os pagamentos realizados a título de PLR sejam entendidos como remuneração, tais despesas são operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, razão pela qual se insurge contra a glosa realizada pela fiscalização.

34. Ao final requer seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida, em razão de não ter apreciado argumentos trazidos em sede de impugnação; e, subsidiariamente, a reforma parcial da decisão recorrida para cancelar o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator
, Relator.

35. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

36. A autoridade fiscal glosou despesas a título de participações nos lucros e resultados (PLR) e gratificações pagas a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, por considera-las indedutíveis na apuração do lucro real.

37. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar a dedutibilidade ou não dessas despesas.

38. Analiso inicialmente as preliminares.

Nulidade do acórdão recorrido - ausência de apreciação dos argumentos aduzidos na impugnação

39. Aduz a recorrente que a Turma Julgadora de primeira instância furtou-se de analisar diversos argumentos apresentados, o que evidencia cerceamento do direito de defesa a ensejar a nulidade da decisão recorrida.

40. Destaca que a nulidade alegada decorre de descumprimento dos requisitos formais estabelecidos no artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, e não no art. 59, conforme analisado pela decisão recorrida. Assinala ausência e contradição da fundamentação utilizada pela autoridade administrativa para justificar a autuação, já que esta não apresentou as provas necessárias para comprovar sua alegação.

41. Aduz ainda que a DRJ não enfrentou o argumento no sentido de que *“ainda que se considerassem que os pagamentos feitos aos diretores a título de retribuição por produtividade, seriam entendidos como remuneração, de modo que seriam despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 299 do RIR/99”*, bem como que o argumento de que *“os valores distribuídos a título de PLR abrangeria a todos os funcionários, inclusive os diretores, de acordo com a Lei no 10.101/00”*.

42. Nesse sentido, sustenta que ao *“utilizar argumentos genéricos e evasivos, ao invés de se debruçar sobre o processo e fundamentar minuciosamente a sua decisão”* a DRJ violou os arts. 20, caput e parágrafo único, inciso VII e 50, inciso VI, §10 da Lei no 9.784, de 1999. Cita decisões do CARF sobre o tema.

43. Por fim, salienta, com base no art. 489, §10 do CPC/2015, de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo (art. 15 do CPC/2015) e art. 31 do Decreto 70.235, de 1972, que a *“DRJ deve se pronunciar sobre todos os argumentos suscitados no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”*. Ao não fazê-lo restou incontestável a nulidade do acordo, em razão de ato praticado com preterição do direito de defesa, conforme previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235, de 1972.

44. Sem razão a recorrente. Explico.

45. Em relação à alegação de a decisão recorrida não ter analisado todos os argumentos carreados aos autos pela recorrente, a jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação

Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisor.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

46. No mesmo sentido já se pronunciou este Carf:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão Carf 165.430, de 18.09.2008)

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09.07.2019)

O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). (Acórdão Carf 1201-003.145, de 18.09.2019)

47. Por outro lado, o acórdão recorrido, ao amparo da Solução de Consulta COSIT 16, de 2018, apresentou as seguintes razões de decidir:

Analisando os fatos constantes nos autos, mais uma vez carece razão à impugnante.

Consta de forma clara no relatório fiscal, nos trechos já transcritos no item anterior, que a indedutibilidade das gratificações e participações nos lucros atribuídas a dirigentes/administradores independe do tipo de vínculo existente entre as partes.

Tratando-se de empregado ou contribuinte individual, o que determina a indedutibilidade da despesa em questão é o fato do segurado exercer função de direção na empresa em que trabalha.

Recentemente, a Solução de Consulta COSIT nº 16, de 14 de março de 2018, abordou o tema, concluindo o seguinte:

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas

a seus administradores, inclusive aos diretos estatutários, independentemente de serem empregados ou não.

Entre os seus fundamentos, a referida Solução de Consulta transcreve trechos da Solução de Consulta COSIT nº 546/2017, com o seguinte teor:

7. (...)resta analisar a possibilidade de dedução da participação dos administradores nos resultados da sociedade. **Esta matéria está disciplinada pelo parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, regulamentado pelo art. 463 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto e Renda (RIR/1999).**

[...]

9. **Vê-se que, a despeito da qualidade de empregados de que são revestidos os administradores da consultante, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas.** Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consultante devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período.

Dessa forma, o fato de não constar nos autos qualquer referência à desconsideração do vínculo empregatício se deve ao fato de que referida desconsideração não foi realizada pela autoridade fiscal. **O lançamento consubstanciado nestes autos, como visto, independe do tipo de vínculo existente entre as partes, bastando, para tanto, a condição de dirigente da empresa.**

Também não se está negando, aqui, a existência da figura do diretor empregado, motivo pelo qual não será apreciado o argumento em questão.

48. Como se vê, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa.

49. Ante o exposto, afasto a preliminar de nulidade por ausência de apreciação dos argumentos aduzidos na impugnação.

Nulidade da autuação - acusação fiscal contraditória e imprecisa

50. Aduz a recorrente existência de contradição entre os fundamentos utilizados para fundamentar o lançamento. Assinala que a autoridade fiscal inicialmente aponta que as gratificações e a PLR pagas tratam-se de despesas não dedutíveis do lucro real e, mais adiante, ao tratar da CSLL, afirma que a participação nos lucros não é uma despesa, mas sim uma destinação do lucro. Defende que as duas fundamentações são contraditórias e não se coadunam, o que atrai a nulidade da autuação.

51. Aduz ainda que Turma Julgadora *a quo* reconheceu a contradição incorrida pela autoridade fiscal, mas buscou salvar o lançamento com a alegação de que se trata de argumento exclusivo à CSLL.

52. Vejamos os trechos específicos no Termo de Verificação Fiscal ao tratar do IRPJ e CSLL (e-fls. 431 e 440):

IRPJ

Seguindo os resultados obtidos, o presente trabalho foi pautado no regulamento vigente do Imposto de Renda Pessoas Jurídicas (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e Parecer Normativo CST nº 32/1981), respaldado pelo 1999; e, exame dos valores escriturados nas contas de Gratificação a Diretores e Participações nos Resultados mostrou que o sujeito passivo considerou dedutíveis, da base de cálculo do IRPJ, **despesas que efetivou expressamente vetadas de dedutibilidade na legislação vigente.** (Grifo nosso)

CSLL

Adiciono que, a participação sobre o lucro **não é uma despesa**, mas sim uma **destinação do lucro**, e que, portanto, **deve ser incluído na base de cálculo da CSLL.** Este raciocínio está respaldado no item B.5- JURISPRUDÊNCIA acima, que indico releitura para solidificação da necessidade de consideração destes valores, também, como base de cálculo da Contribuição Sobre Lucro Líquido.

[...]

Neste raciocínio, na apuração da CSLL, **tais despesas também não são dedutíveis, cabendo sua adição na determinação da base de cálculo dessa contribuição;** assim, os mesmos ajustes demonstrados acima serão aplicados na apuração da base de cálculo da CSLL. (Grifo nosso)

53. Veja-se que a despeito de a autoridade fiscal ter afirmado que a participação no lucro não é uma despesa, mas sim uma destinação do lucro, explicitou que tal despesa deve ser incluída na base de cálculo da CSLL; e logo em seguida deixou claro que tal despesa é indedutível e deve ser adicionada na determinação da base de cálculo dessa contribuição. Trata-se de equívoco material que não tem o condão de afetar a materialidade e o entendimento da recorrente acerca do lançamento.

54. A propósito, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte"².

55. A corroborar que não houve ofensa a direitos da recorrente, ao descrever os fatos em sua impugnação ela deixou claro que o feito em discussão trata-se de despesas indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL, o que demonstra perfeito entendimento da autuação:

O processo administrativo em referência trata da cobrança de IRPJ e CSLL supostamente devidos no ano-base 2013, **por entender a Autoridade Fiscal que não seriam dedutíveis na apuração da base de cálculo dos referidos tributo os valores relativos aos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados ("PLR") e de gratificações realizados aos diretores empregados da Impugnante.** (Grifo nosso)

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

56. Nestes termos, por não restar caracterizado cerceamento do direito de defesa, afasto a preliminar de nulidade arguida.

Nulidade da autuação - ausência de provas para a desconsideração do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e a recorrente

57. A recorrente alega que, a despeito de a definição de diretor como empregado ou estatutário ser de fundamental relevância para verificar a dedutibilidade de PLR e gratificações da base de cálculo do IRPJ, a autoridade fiscal não colacionou aos autos elementos probatórios acerca do cumprimento ou não dos requisitos da relação de emprego (onerosidade, impessoalidade, subordinação e habitualidade). Limitou-se a afirmar que o exercício do cargo de "dirigente da empresa", de acordo com o Estatuto Social, caracterizaria o indivíduo como "administrador" para fins de apuração do lucro real.

58. Por tratar-se de matéria relacionada ao mérito, com ele será analisada.

Mérito

Indedutibilidade das despesas com pagamento de PLR e gratificações a diretores

59. Segundo a autoridade fiscal, com base na Lei 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único, bases legais do art. 303 do RIR/99, são indedutíveis do IRPJ as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica sem ressalva ao vínculo empregatício ou não.

60. A matéria está regulamentada pelo RIR/99 nos seguintes artigos:

Decreto 3.000, de 1999 – Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99)

CAPÍTULO V - LUCRO OPERACIONAL

Seção III - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I - Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

[...]

Pagamento a Pessoa Física Vinculada

Art. 303. **Não serão dedutíveis**, como custos ou despesas operacionais, **as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

[...]

Subseção XVII

Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa

Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica **poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados** nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).

[...]

CAPÍTULO IX - LUCRO DISTRIBUÍDO E LUCRO CAPITALIZADO

Seção I - Participações

Subseção I

Participações Dedutíveis

Art. 462. **Podem ser deduzidas** do lucro líquido do período de apuração as **participações nos lucros da pessoa jurídica** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

[...]

II - **atribuídas a seus empregados** segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

III - **atribuídas aos trabalhadores** da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

Art. 463. **Serão adicionadas ao lucro líquido** do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, **as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas** a partes beneficiárias de sua emissão e a **seus administradores** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

61. As normas legais que orientam o regulamento do imposto de renda são as seguintes:

Lei 4.506, de 1964

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

[...]

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou **participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.**

[...]

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias 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, operações ou atividades da empresa. (Grifo nosso)

Decreto-lei 1.598, de 1977

Art. 58 - **Podem ser excluídas** do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, **as participações** nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus **empregados** segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - **Serão adicionadas ao lucro líquido** do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as **participações** nos lucros da pessoa jurídica **atribuídas** a partes beneficiárias de sua emissão e a **seus administradores**. (Grifo nosso)

Lei 10.101, de 2000 (origem MP 1.769-55, de 1999)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de **apuração do lucro real**, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as **participações atribuídas aos empregados** nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição. (Grifo nosso)

62. Como se vê, o art. 299 do RIR/99 ao tratar do “*lucro operacional*” estabelece, de forma geral, que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais, o que inclui as gratificações pagas a empregados.

63. Em seguida, ainda tratando sobre “*lucro operacional*”, os arts. 303 e 359 do RIR/99 determinam que as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, ao contrário das participações atribuídas aos empregados que são dedutíveis como despesas operacionais.

64. Posteriormente, ao tratar especificamente de “*participações dedutíveis*”, os arts. 462 e 463 do RIR/99 assentam que podem ser deduzidas do lucro líquido as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a empregados e trabalhadores, ao passo que as participações atribuídas aos seus administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

65. Verifica-se, pois, que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

66. Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie os arts. 299 e 462, III do RIR/99. De igual forma também afastado a interpretação no sentido de que a expressão “trabalhadores”, prevista no art. 7º, XI, da CR/88, que trata da participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica, regulamentado pela Lei 10.101, de 2000, abarca dirigentes ou administradores com ou sem vínculo empregatício.

Atribuições dos diretores

67. De acordo com a Lei 6.404, de 1976 (LSA), a administração da companhia compete, nos termos do estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria, e cabe ao estatuto estabelecer as atribuições e poderes de cada diretor. Os diretores, por sua vez, são eleitos pelo conselho de administração ou, se inexistente, pela assembleia-geral, a qual tem competência para fixar o montante global ou individual da remuneração dos administradores. Veja-se:

Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o **estatuto**, ao conselho de administração e à **diretoria**, ou somente à diretoria.

[...]

Art. 143. A Diretoria será composta por 2 (dois) ou mais diretores, **eleitos** e destituíveis a qualquer tempo pelo **conselho de administração**, ou, se inexistente, pela **assembleia-geral**, devendo o **estatuto estabelecer**:

I - o número de diretores, ou o máximo e o mínimo permitidos;

II - o modo de sua substituição;

III - o prazo de gestão, que não será superior a 3 (três) anos, permitida a reeleição;

IV - **as atribuições e poderes de cada diretor**. (Grifo nosso)

[...]

Art. 152. **A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores**, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

68. Verifica-se que o estatuto social da recorrente está em consonância com a LSA e dispõe que a companhia é administrada pelo conselho de administração e pela diretoria; os diretores são eleitos pelo conselho de administração com a remuneração fixada pela assembleia geral e têm plenos poderes para gerir os negócios sociais, de acordo com suas atribuições e limitações legais e estatutárias.

69. Vê-se que as atribuições dos diretores, ainda que empregados, diferenciam-se bastante daquelas atribuídas aos demais empregados da companhia. Trata-se de atribuições diferenciadas com escopo de plenos poderes administrativos. Veja alguns exemplos e a seguir o texto do estatuto:

i) admitir e demitir empregados, fixar os níveis de remuneração do pessoal, criar e extinguir cargos;

(ii) elaborar os planos de investimento e os orçamentos de operação;

(iii) transigir, renunciar, desistir, fazer acordos, firmar compromissos, contrair obrigações, fazer aplicações de recursos, adquirir e alienar bens móveis e imóveis, conceder avais, fianças ou outras garantias;

(iv) deliberar sobre a abertura e manutenção de filiais, sucursais, agências, escritórios ou representações da Companhia em qualquer parte do território nacional ou no exterior.

ESTATUTO SOCIAL - COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Artigo 12 - Sem prejuízo das demais matérias previstas na Lei das Sociedades por Ações e neste Estatuto Social, **é da competência da Assembleia Geral: (i) eleger e destituir os membros do Conselho de Administração e, se instalado, do Conselho Fiscal; (ii) fixar a remuneração global dos membros do Conselho de Administração e da Diretoria**, assim como a remuneração dos membros do Conselho Fiscal, se instalado;

Artigo 13 - **A Companhia é administrada pelo Conselho de Administração e pela Diretoria** na forma da lei e deste Estatuto Social. Os conselheiros serão eleitos pela Assembleia Geral e **os diretores serão eleitos pelo Conselho de Administração**.

[...]

Seção III — Diretoria

[...]

Artigo 23 - **A gestão da Companhia caberá à Diretoria, tendo os diretores plenos poderes para gerir os negócios sociais**, de acordo com suas atribuições e sujeito às disposições estabelecidas na lei e neste Estatuto Social.

Parágrafo 1º - Sem prejuízo ao disposto no caput deste Artigo 23, **cabe à Diretoria: (i) deliberar sobre todas as matérias que não forem de competência privativa da Assembleia Geral ou de competência do Conselho de Administração; (ii) admitir e demitir empregados, fixar os níveis de remuneração do pessoal, criar e extinguir cargos; (iii) elaborar os planos de investimento e os orçamentos de operação; (iv) transigir, renunciar, desistir, fazer acordos, firmar compromissos, contrair obrigações, -fazer aplicações de recursos, adquirir e alienar bens móveis e imóveis, conceder avais, fianças ou outras garantias**, observando o disposto no Artigo 24 abaixo; **(v) levantar balanços semestrais ou intermediários, quando indicado; (vi) elaborar o relatório e as demonstrações financeiras de cada exercício; e (vii) deliberar sobre a abertura e manutenção de filiais, sucursais, agências, escritórios ou representações da Companhia em qualquer parte do território nacional ou no exterior.**

Parágrafo 2º - Compete privativamente ao: (1) Diretor Presidente: (a) executar e fazer executar as deliberações da Assembleia Geral e do Conselho de Administração; (b) determinar e promover a execução e implementação das políticas, estratégias, orçamentos, projetos de investimentos e demais condições do plano de negócios da Companhia; (c) coordenar as atividades dos demais diretores, observadas as atribuições específicas previstas neste Estatuto Social; (d) presidir as reuniões de Diretoria; e (e) manter permanente coordenação da atuação dos demais diretores, traçando as diretrizes empresariais, jurídicas, políticas, corporativas e institucionais no desenvolvimento das atividades da Companhia; (f) planejar, implementar e coordenar a política financeira da Companhia, além de organizar, elaborar e controlar o orçamento econômico da Companhia; (g) planejar e executar políticas de gestão em sua área de competência; (h) planejar; executar e administrar as operações de fusões e aquisições a serem realizadas pela Companhia, bem como zelar pela regular execução e cumprimento dos contratos oriundos dessas operações; e (i) representar a Companhia, no Brasil ou no exterior, junto a órgãos, instituições financeiras ou empresas envolvidas em operações de fusões e aquisições; ii Diretor Vice - Presidente Jurídico: (a) organizar, controlar, coordenar e supervisionar os assuntos e as atividades de caráter jurídico da Companhia, em seus aspectos técnicos, operacionais, institucionais e estratégicos; e (b) organizar, controlar, coordenar e supervisionar a contratação de profissionais externos vinculados à prestação de serviço na área jurídica; (iii) Diretor de Relação com Investidores: (a) coordenar, administrar, dirigir e supervisionar o trabalho de relações com o mercado de capitais, representar a Companhia perante acionistas, investidores, analistas de mercado, a CVM, as Bolsas de Valores, o Banco Central do Brasil e os demais órgãos relacionados às atividades desenvolvidas no mercado de capitais, no Brasil e no exterior; (b) prestar todas as informações exigidas pela legislação e regulamentação do mercado de valores mobiliários; e (c) planejar e executar políticas de gestão em sua área de competência; e (iv) Diretores Executivos: desempenhar as funções que lhes forem atribuídas pelo

Conselho de Administração ou pelo Diretor Presidente, na consecução do objeto social da Companhia. (Grifo nosso)

70. Alega a recorrente que seus diretores empregados estão subordinados ao diretor presidente, que não é celetista, ao conselho de administração e à assembleia geral; portanto, não gozam da autonomia necessária para serem considerados “administradores”. Argumenta ainda que se a doutrina trabalhista reconhece a existência dos elementos fáticos e jurídicos evidenciados na relação mantida entre a recorrente e os seus diretores como ensejadora do vínculo empregatício, as consequências tributárias e previdenciárias no mesmo sentido devem ser mantidas.

71. Pois bem. Como visto acima, as atribuições dos diretores são diferenciadas dos demais empregados da companhia. A meu ver, é em razão da natureza dessas atribuições que o legislador determinou que as gratificações e participações pagas aos administradores, sem ressalva quanto ao vínculo, não são dedutíveis na apuração do lucro real; afinal, a natureza dessas atribuições não é modificada em função do vínculo empregatício ou estatutário.

72. Com base nessa premissa não há falar-se em elementos caracterizadores do vínculo empregatício como pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT), tampouco prova da sua desconstituição.

73. Afirma a recorrente que, além de *presumir* que os diretores não seriam seus empregados, a fiscalização *presume*, com base exclusivamente em artigos isolados do estatuto social, sem nenhum fundamento fático, que toda a diretoria exerceria a função de administrar a sociedade. Nessa linha, defende que em razão de a presunção não ter sido fundamentada a atuação estaria maculada.

74. Em relação ao vínculo empregatício dos diretores esse fator não altera a indedutibilidade da despesa, como visto anteriormente. Quanto à alegada presunção suscitada, também não lhe assiste razão. Nos termos dos arts. 138 e 143 da LSA, citados acima, a administração da companhia compete, nos termos do estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria, e cabe ao estatuto estabelecer as atribuições e poderes de cada diretor.

75. Portanto, ao considerar as atribuições dos diretores com base no estatuto social a autoridade fiscal agiu de acordo com o que determina a LSA, que rege as sociedades por ações, tipo de sociedade a que pertence a recorrente. Assim, na hipótese de eventual informação do estatuto não condizer com a realidade, principalmente em relação às atribuições desempenhadas por quaisquer de seus diretores ou a identificação equivocada de algum diretor pela fiscalização, deveria a recorrente ter apresentado prova nos autos, sem prejuízo de eventuais repercussões não tributárias em razão de divulgação de informações equivocadas em seu estatuto.

76. Alega ainda a recorrente que os arts. 337 e 338 do RIR/99 autorizam a dedutibilidade de provisões destinadas a pagamentos a empregados e a Solução de Consulta Cosit 89/2015 admitiu a dedução das provisões de décimo terceiro salário e férias de dirigentes e administradores com vínculo empregatício, o que estaria alinhado ao disposto na Lei 10.101/00

acerca da dedutibilidade da despesa com o pagamento da PLR a empregados. Nessa mesma linha, insiste que desconstituir o vínculo de subordinação e hierarquia, tão somente por conta da existência de poderes “limitados” de administração, faria letra morta do art. 12 da Lei 8.212/91 e do art. 9º do Decreto 3.048/99.

77. Sem razão a recorrente. Conforme salientado anteriormente, o legislador ao tratar da indedutibilidade da PLR para fins de IRPJ referiu-se ao administrador de forma ampla, sem ressalvas. Quanto ao entendimento esposado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit 89/2015, bem como a menção feita à Lei 8.212/91, entendo que não se aplicam à espécie, em razão de tratar-se de matéria diversa; ademais a matéria em análise tem regramento próprio cuja fundamentação foi amplamente exposta nestes autos.

78. Segundo a recorrente, é inaplicável ao caso as Soluções de Consulta Cosit 546/2017 e 16/2018, citadas pela DRJ, porquanto, ainda que a Receita Federal tenha revisitado o conceito de administrador, tal entendimento não poderia retroagir no tempo, aplicando-se a fato gerador ocorrido no ano-calendário 2013.

79. Sustenta que seus diretores não estão incluídos no conceito de administrador estabelecido pela RFB na Instrução Normativa SRF 2/69 e no Parecer Normativo CST 48/72, em razão de possuírem elementos intrínsecos da relação de emprego. Ignorar tal situação atentaria contra a segurança jurídica, nos termos da Lei 13.655/2018, que introduziu e estabeleceu nova redação aos arts. 24 e 30 do Decreto-Lei 4.657/42, que versa sobre a lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB).

80. Pois bem. Os processos administrativos de consulta³ tratam de interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre outros. As Soluções de consultas a que se refere a recorrente fixaram entendimento à luz do Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único, base legal do art. 463 do RIR/99. Portanto, por se tratar de legislação vigente em data anterior à ocorrência do fato gerador, 2013, não há falar-se em retroatividade de lei no tempo. Sem razão a recorrente.

81. Quanto à LINDB, os artigos 24 e 30 do Decreto-Lei 4.657/1942, com redação conferida pela Lei 13.655/2018, estabelecem:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à **validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se *orientações gerais* as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em **jurisprudência** judicial ou **administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por **prática administrativa reiterada** e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Grifo nosso)

³ Conferir Instrução Normativa RFB nº 1396, de 2013.

82. Ocorre que tais normas não se aplicam ao contencioso administrativo tributário, em razão de a matéria estar regulada, de forma específica, no CTN, norma complementar que tem prevalência sobre a norma ordinária. Vejamos.

83. Inicialmente, no art. 100 temos as normas complementares das leis, dos tratados e decretos, cuja observância exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.** (Grifo nosso)

84. Dentre essas normas complementares, têm-se as decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa com eficácia normativa atribuída por lei, cujas súmulas Carf, com e sem efeito vinculante, figuram como exemplo. A primeira de observância obrigatória pelos membros do Carf e a segunda, de forma mais abrangente, vinculante para toda administração tributária federal, conforme Regimento Interno do Carf, aprovado pela portaria MF 343, 2015.

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em **súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.**

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à **súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.** (Grifo nosso)

85. Prosseguindo, o art. 146 do CTN dispõe que a modificação no critério jurídico adotada pela autoridade fiscal no lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Novamente tem-se uma norma específica que trata de modificação de critério jurídico.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

86. Em relação ao referido art. 146, Luciano Amaro⁴ leciona:

[...] este dispositivo expressa mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, na medida em que, repita-se, estende a inalterabilidade do critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento. Nessa linha, anota Aliomar Baleeiro entendimento jurisprudencial no sentido de que a “mudança de critério ou orientação da autoridade

⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 334.

fiscal não pode prejudicar o contribuinte que agiu de acordo com o critério anterior”. [...]

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele *passe a adotar novo critério* (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido *antes* da introdução do novo critério... O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos *lançamentos futuros* pertinentes a *fatos geradores também futuros* (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério).

87. Por fim, tem-se o art. 149, cujo dispositivo estabelece hipóteses específicas em que o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade fiscal.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

88. Como se vê, a revisão no contencioso administrativo tributário possui regramento específico no âmbito do CTN, razão pela qual não há falar-se na aplicação do art. 24 do Decreto-Lei 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela Lei 13.655, de 2018.

89. Nessa mesma linha tem se manifestado o Carf:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011, 2012, 2013

LINDB. APLICABILIDADE DO ARTIGO 24. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) em nada altera o manuseio do Direito no campo da Administração Pública Tributária, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional e são concretizadas pela Administração Pública Tributária por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres

normativos da RFB e as súmulas do CARF, muitas delas vinculantes para a RFB. (Acórdão CARF 1201-002.983, de 12.06.2019)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECRETO-LEI 4.657/1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF. (Acórdão CARF 9101-003.734, de 11.09.2018)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF. (Acórdão CARF 9101-003.839, de 03.10.2018)

90. Nesse sentido caminha a Súmula Carf nº 169, veja-se:

Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

91. Ante o exposto, afasto a aplicação do art. 24 do Decreto-Lei 4.657/1942 (LINDB), com redação conferida pela Lei 13.655/2018.

Conclusão

92. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator