



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13807.002962/2001-59  
Recurso nº. : 143.483  
Matéria : IRPJ – Exercício de 1996  
Recorrente : GENERAL ELETRIC DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ EM SÃO PAULO – SP – I  
Sessão de : 22 de março de 2006  
Acórdão nº. : 101-95.435

IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS E  
ENCARGOS. – APROPRIAÇÃO. -  
REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES. - EXCESSO.  
- Os desembolsos a serem apropriados a título de  
remuneração de dirigentes, por serviços prestados,  
devem observar os limites em lei estabelecidos,  
para sua dedutibilidade como despesas  
operacionais, e o excesso, quando ocorrido,  
adicionado ao lucro líquido para o efeito de  
determinar o lucro real.

IRPJ - MULTAS LANÇAMENTO “EX OFFICIO” –  
Verificada falta ou insuficiência no recolhimento do  
imposto ou contribuição, a penalidade a ser aplicada  
por ocasião é aquela prevista no artigo 44, I, da Lei nº  
9.430, de 1996.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES À TAXA  
SELIC. – A teor do artigo 13 da Lei nº 9.065, de  
1995, ratificado pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº  
9.430, de 1996, a partir de 1º de abril de 1995 os  
juros de mora incidentes sobre o crédito tributário  
não integralmente pago no seu vencimento serão os  
equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial  
de Liquidação e Custódia – SELIC. Por se tratar de  
regra jurídica legitimamente inserida no  
ordenamento jurídico pátrio, é defeso a órgão  
integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto por GENERAL ELETRIC DO BRASIL LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro  
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento

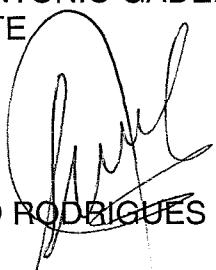
Processo nº : 13807.002962/2001-59

Acórdão nº. : 101-95.435

ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 13807.002962/2001-59

Acórdão nº. : 101-95.435

Recurso nº. : 143.483

Recorrente : GENERAL ELETRIC DO BRASIL LTDA.

## R E L A T Ó R I O

GENERAL ELETRIC DO BRASIL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N.P.J. - M.F. sob o nº 33.482.241/0001-73, não se conformando com a decisão proferida pela Colenda Terceira Turma de Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão.

O fato descrito às fls. 49/50 diz respeito à adição do excesso de remuneração atribuída a administradores, para efeito de determinar o lucro real.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 53/62, foi prolatada decisão pela Colenda Terceira Turma da DRJ em São Paulo - SP, que houve por bem em manter o lançamento tributário, conforme Aresto de fls. 83 a 89, cuja ementa tem a seguinte redação:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES. Os valores da remuneração paga a diretores que exercem a administração da sociedade por delegação das sócias pessoas jurídicas estão sujeitos aos limites de dedutibilidade previstos em lei.

Lançamento Procedente."

Cientificado dessa decisão em data de 24 de junho de 2004 (AR fls. 90vº), o contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 19 de julho seguinte, onde em síntese reproduz a mesma linha de argumentação apresentada na fase impugnativa, razão pela qual passo a ler (lê-se), em Plenário, o inteiro teor da peça de fls. 97 a 113.

O recurso teve seguimento em razão do arrolamento de bens constante do processo nº 10880.006117/2004-24 (fls. 203).

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

Em face do disposto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.522, de 2002 (MP nº 2.176-79/01), e tendo presente o conteúdo dos documentos constantes do nº 10880.006117/2004-24, conforme informação de fls. 203), entendo que o Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele portanto, tomo conhecimento.

Desde a fase impugnativa que a contribuinte vem sustentando que a remuneração atribuída a seus diretores não se subsume à hipótese legal descrita no artigo 296 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994.

Mencionado dispositivo, cuja matriz legal é o artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, tem esta redação:

“Art. 296. A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a quinze vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte, vigorante no mês a que corresponder a despesa (Decreto-lei nº 2.341/87, art. 29).”

A tese defendida pela recorrente está centrada nos argumentos expostos nestes termos:

“10. Conforme largamente descrito na peça de impugnação e nos moldes da tão citada Instrução Normativa nº 02/69, “administrador” é a pessoa que pratica, com habitualidade e poderes, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia, de diretoria ou de diretor.

11. É de se notar, da análise do conceito acima transcrito, que não se enquadram no conceito de “administrador, para os fins do artigo 296, do RIR/94, os **diretores empregados que exerçam o rol de suas atividades de forma exclusiva e permanente**, para uma **única fonte empregatícia** agindo, sempre, relativamente à fonte empregadora, enquanto **subordinados, hierárquica e juridicamente, na qualidade de meros prepostos ou procuradores** mediante outorga de instrumento de mandato. Mais. Não exercem suas

atividades e funções cumulativamente com as de seus cargos efetivos, percebendo única e exclusivamente a remuneração ou o salário constante de seu respectivo contrato de trabalho, nos exatos moldes de suas carteiras profissionais."

A sociedade "GENERAL ELECTRIC DO BRASIL LTDA." Tem como únicas sócias: GENERAL ELECTRIC INTERNACIONAL (BENELUX) B. V., sediada na Holanda, atuando por seu procurador Sr. Lister Coury Filho e G E PLASTICS DE ESPAÑA, S. COM. POR A., de origem espanhola, que atua por seu procurador Sr. Eloy Campagnoni Andrade, e de acordo com a 45<sup>a</sup> alteração contratual, promovida em junho de 2004 (fls. 130/152), para gerir seus negócios deve contar com o concurso de "diretores corporativos", "diretores operacionais" e "procuradores operacionais", que "*revestidos dos poderes gerais de administração dos negócios sociais e representam a sociedade, ativa e passivamente*", conforme parágrafos segundo e quarto do citado contrato social.

Como se trata de sociedade que tem como detentoras de seu capital social duas outras pessoas jurídicas, a prática de determinados atos fica condicionada a aprovação das sócias (cláusula sétima), como não poderia deixar de ser, cabendo aqui enumerar alguns, a título de exemplo, para caracterizar que são deliberações próprias da sociedade, que escapam às atribuições outorgadas a gerentes e administradores:

(1) alienação de bens imóveis; (2) abertura de novas linhas de produtos; (3) abertura e encerramento de novos estabelecimentos; (4) participação em outras sociedades; (5) promover fusão ou incorporação de empresas; (6) alterar o contrato social, etc..

Todos os demais atos, por expressa autorização contratual, poderão ser praticados pelos seus diretores corporativo, operacional ou procurados, muitos deles em conjunto e alguns poucos de forma isolada ou individualmente.

Ao contrário do sustentado pela recorrente, não se trata aqui apenas e tão-somente do exercício de função de gerência, limitado à execução das normas ditadas pela sociedade, mas do exercício de todos os poderes que lhes são conferidos pelo estatuto social, como acontece em toda e qualquer sociedade empresária.

Relevantes, no caso, trazer à colação o histórico da imposição de limites à dedutibilidade da remuneração atribuída a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, elaborado pelo inesquecível pesquisador e profundo conhecedor da matéria, Noé Winkler, em sua obra "Imposto de Renda", Rio de Janeiro, Forense, 1997, vol. I, ps. 527/529:

"A remuneração do capital aplicado em empreendimentos comerciais ou industriais se traduz através de lucros ou dividendos, fruto do resultado do giro desse capital no período-base, ou exercício social.

*d  
GJ*

É certo que esse capital, estático, nada produzirá se não impulsionado pelo trabalho assalariado, sob inteligente ação de administradores – sócios, acionistas ou não – cujos serviços serão retribuídos sob a forma de remuneração mensal, um dos itens das “despesas operacionais” admitidas pela legislação tributária.

O proprietário percebe, portanto, duas remunerações: lucro, se positivo o resultado do investimento de risco – capital – no giro do negócio, e *pro labore*, como paga pelos serviços prestados na gestão empresarial.

A questão do limite – para os efeitos fiscais – da remuneração dos sócios e diretores data da época em que as pessoas jurídicas eram geridas exclusivamente pelos seus proprietários – sociedades fechadas – familiares.

Justifica-se, portanto, a limitação evitando-se que lucros sujeitos à taxação na pessoa jurídica possam ser distribuídos – sem essa incidência – sob a forma de remuneração: despesa operacional.

Nessa concepção, e com certa lógica, o limite era estabelecido em função do capital social, com o máximo de 20% de seu valor, para cada beneficiário. O excesso seria então tributável como lucro. Critério razoável diante do quadro da estrutura empresarial na década de 40. Evolui-se, posteriormente, para outros parâmetros de limitação. Passou-se a considerar um número de salários mínimos para máximo individual e colegial mensal (este em 28 salários mínimos), com reajustamentos percentuais em função do montante do capital social.

A restrição estava dirigida aos diretores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, aos negociantes em firma individual ou a sócios de sociedades comerciais e industriais.

Em 1964, pela Lei nº 4.506, voltou-se a considerar tão-somente o capital social, com a novidade de incluir-se na limitação a remuneração do administrador, que pode não ser sócio ou acionista.

Estendeu-se a um profissional, *administrador-empregado*, alheio às origens do capital da pessoa jurídica, e dele não participando direta ou indiretamente, limitações salariais – para efeitos de tributação da pessoa jurídica. Não se distinguiu o gestor do proprietário. Os fundamentos lógicos que ditaram as normas restritivas para os últimos, visando a



coibir abusos, o que se comprehende, foram atingir a livre contratação salarial, registrada em carteira de trabalho.

O sistema continua em vigor, com modificações em 1968 (DL nº 401). Vincularam-se essas remunerações a u número de vezes o limite de isenção da tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigorante no mês a que corresponder a despesa.

Temos, portanto, que, se um excelente empregado, profissional de raras aptidões, com salários compatíveis com a sua responsabilidade, vier, por homenagem a reconhecimento de seus empregadores, a ser designado diretor, para que se apresente com melhor *status* perante terceiros (bancos, etc.), a empresa, mantendo-lhe os mesmo salários, poderá ser onerada com Imposto de Renda, como se lucro fosse, caso a sua remuneração ultrapasse os limites fiscais, que tiveram por objetivo criar óbices a excessos dos proprietários das empresas.

O Fisco tem na figura do administrador ou do diretor de empresa a imagem do administrador ou diretor-proprietário que, com acertadas razões, inspirou limites para não desvirtuar ou distorcer os resultados do exercício. Reminiscências do período da exclusividade das sociedades fechadas, familiares. Não afirmamos, com isso, que houve total transformação de nossa estrutura empresarial que possa justificar o fim das limitações salariais aos proprietários. As sociedades fechadas constituem, ainda, preponderância.

Quanto ao *administrador ou diretor-empregado*, o mercado de trabalho poderá estabelecer, por si próprio, uma limitação natural. Ressalva-se, é claro, hipótese de simulação, de participação indireta no controle da empresa, o que poderá acontecer em grupos econômicos com predominância familiar, fechada, não obstante uma caracterização legal de “sociedade aberta”.

É, reconhecemos, assunto polêmico, que poderá ser considerado, em qualquer oportunidade, com imparcialidade e espírito público pelas partes interessadas: o Erário e as empresas.” (Destques do original).

Este Conselho, em diversas oportunidades, foi convocado a se manifestar sobre a questão em exame, cabendo, nesta oportunidade, trazer à colação ementas de Acórdãos como abaixo se transcreve:

“(…)

Processo nº : 13807.002962/2001-59  
Acórdão nº. : 101-95.435

**EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES** - Os pagamentos contabilizados a título de prestação de serviços de terceiros devem ser considerados como remuneração dos dirigentes, e glosado o respectivo excesso , quando claramente demonstrado que os beneficiários são empresas criadas e geridas pelos mesmos dirigentes, com a exclusiva finalidade de remunerá-los de forma indireta, reduzindo o pró-labore pago pela empresa contribuinte e substituindo tais valores pelo pagamento de serviços àquelas empresas, de forma a sonegar IRRF.

Recurso voluntário provido em parte."(Ac. nº 101-94.191, de 2003).

**"IRPJ- EXCESSO DE REMUNERAÇÃO.** Os limites para dedução da remuneração de sócios, diretores e administradores devem ser respeitados cumulativamente. Superado o limite colegial, regular é a adição exigida, sendo irrelevante o fato de o limite em função do lucro real superar a despesa contabilizada no período.  
(...). (Ac. nº 101-94.198, de 2003).

"(...)

**"IRPJ. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES.** A remuneração paga a diretores de pessoa jurídica está sujeita a limite para dedução como custos ou despesas operacionais, na forma do artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341/87. A lei trata de remuneração de administradores, de forma genérica, sem fazer distinção entre administrador-sócio ou administrador-empregado da pessoa jurídica.

Recurso provido parcialmente. (Ac. nº 101-94.391, de 2003).

"(...)

**EXCESSO DE RETIRADA DE ADMINISTRADORES** - A posição de administrador sobrepõe-se à de empregado se as atribuições cometidas ao administrador implicam a formulação de política empresarial.

Recurso provido parcialmente." (Ac. nº 105-13.920, de 2002).

"(...).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - EXCESSO DE RETIRADA DOS SÓCIOS - O excesso de remuneração aos sócios caracteriza participação no resultado da pessoa jurídica. Como tais, não podem influir na base de cálculo do IRPJ, devendo, portanto, ser adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real, por serem valores estranhos aos conceitos de custos ou despesas necessárias.

(...).

Preliminares rejeitadas." (Ac. nº 108-06.906, de 2002).

Os juros correspondem, na essência, à remuneração do capital que fica à disposição do devedor. Quando verificado o inadimplemento da obrigação, o devedor fica obrigado a suportar o ônus do encargo que, em geral, se denomina de "juros moratórios".

Nosso ordenamento jurídico alberga norma que estabelece, de forma imperativa, que os créditos da União, não liquidados até a data do vencimento, devem ser acrescidos de juros de mora.

É inquestionável, portanto, que sua exigência decorre de expressa determinação legal (Lei nº 5.172 de 196 - Código Tributário Nacional), que por seu artigo 166 estabelece que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deverá ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta.

Os juros moratórios, na realidade, não têm a natureza de sanção, incidem, sim, sobre o capital que, pertencendo à Fazenda Pública Federal, é mantido em poder do contribuinte, na qualidade de devedor.

O art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995 , fixou que, a partir de 1º de abril daquele ano, os juros de que trata o artigo 84, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995 serão calculados segundo a denominada taxa SELIC, "verbis":

"Art. 84- Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, serão acrescidos de:

I- juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal interna;

(...)"

A incidência dos juros segundo a Taxa Selic, sem dúvida, consta de expressa disposição legal de eficácia plena, em vigor, cuja aplicação não pode ser ignorada muito menos negada por este Colegiado.

Processo nº : 13807.002962/2001-59  
Acórdão nº. : 101-95.435

De outra banda, pacífica a jurisprudência desta Câmara sobre o assunto, conforme se constata pela leitura das ementas dos Arestos que vão transcritas:

“(...).

“JUROS DE MORA- SELIC - O cálculo dos juros de mora segundo a SELIC, por está previsto em disposição legal em vigor, não podendo órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicá-lo.

(...). (Ac. nº 101-93.355, de 2001).

“(...).

JUROS DE MORA-TAXA SELIC – Somente não caberá a cobrança de juros de mora na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativa a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa, se acompanhada de depósito judicial integral. A partir de 01.04.95, os juros de mora são equivalentes a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, nos termos do art. 13 e 18 da Lei nr. 9.065/95.

Recurso negado.” (Ac. nº 101-93.749, de 2002).

“(...).

JUROS DE MORA – SELIC - A Lei 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa Selic para os débitos não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Recurso provido em parte.” (Ac. nº 101-94.060, de 2003).

“(...).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora podem ser exigidos em percentual superior a um por cento face a determinação expressa em lei. A aplicação da taxa SELIC está autorizada no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 cujo dispositivo não foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e nem suspensa a sua execução pelo Senado Federal.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A aplicação da multa de lançamento de ofício de 75%, nos casos de declaração inexata, está amparada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Negado provimento ao recurso voluntário. (Ac. nº 101-94.132, de 2003).

Tal como ocorre com a aplicação da taxa SELIC para o cálculo dos juros devidos no caso de inadimplência da obrigação de dar, a aplicação da penalidade pecuniária decorre de expresso mandamento legal.

Com efeito, a Lei nº 9.430, de 1996, plenamente válida e eficaz, por seu artigo 44 determina que na hipótese de o crédito tributário vir a ser exigido por iniciativa do Fisco, em razão de apurada falta ou insuficiência no pagamento ou no recolhimento, total ou parcial, deve incidir a multa sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição exigida de ofício.

Sacha Calmon Navarro, na obra da qual a recorrente transcreve trechos que tratam de analisar a natureza jurídica da multa aplicada por falta de recolhimento do tributo, notadamente na parte que trata da polêmica existente sobre “...saber se é punitiva ou resarcitória a “multa moratória ...”, paginas 39 e seguintes preleciona:

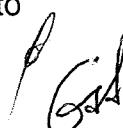
“Caracterizada a infração deve ser a sanção. Vimos de ver que a hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração *in concretu* incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o “suposto” advém a “consequência”, no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.

Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual).

O direito brasileiro houve por bem, na esteira da doutrina mais autorizada, distinguir o tributo da sanção. Considerou o tributo como dever pecuniário que tem como hipótese jurígena ato ou fato lícito previsto em lei. Considerou, a seu turno, a sanção, especialmente a multa, cujo conteúdo é pecuniário, como reprimenda imposta ao descumprimento de um dever jurídico. É o que se dessume do art. 3º do CTN, (...).

O descumprimento dos deveres instrumentais assim como o inadimplemento total ou parcial da prestação tributária ou, ainda, seu adimplemento a destempo, acarretam a imposição de sanções fiscais (...).

Quanto ao “limite quantitativo” entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. Todavia determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito



Processo nº : 13807.002962/2001-59  
Acórdão nº. : 101-95.435

difícil. Afinal há que evitar o *periculum in mora* e dissuadir os infratores. As multas funcionam em busca desse objetivo.

.....  
A fixação das penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *múnus punitivo*, em tema tributário. Há, todavia um princípio da Constituição proibindo o “confisco”. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão.”

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

Brasília, DF, 27 de março de 2006

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL