



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.720608/2014-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.266 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2009, 2010, 2011**

**PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ATRIBUÍDA A DIRETORES. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. INDEDUTIBILIDADE.**

Por expressa disposição legal, são indedutíveis do lucro tributável os valores distribuídos a administradores a título de participação nos resultados. A eleição para cargo de diretor estatutário suspende o contrato de trabalho do empregado. Por consequência, pagamentos de verbas de cunho eminentemente trabalhistas tornam-se, neste caso, mera liberalidade e não podem acarretar qualquer influência para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por isso, indedutíveis.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Processo nº 16327.720608/2014-15  
Acórdão n.º **1402-002.266**

**S1-C4T2**  
Fl. 1.032

---

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/FNS, em sessão de 30 de abril de 2015 (fls. 92/96)<sup>1</sup>, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e manteve os lançamentos relativos a glosa de despesas pertinentes a gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais, no entender do Fisco, são indedutíveis na apuração do Lucro Real, em Acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2009, 2010, 2011**

**EMPREGADO ELEITO PARA OCUPAR CARGO DE DIRETOR. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. INDEDUTIBILIDADE.**

*Por expressa disposição legal, são indedutíveis do lucro tributável os valores distribuídos a administradores a título de participação nos resultados. Inexistindo subordinação jurídica, o empregado eleito diretor estatutário terá seu contrato de trabalho suspenso.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2009, 2010, 2011**

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

*A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

**ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

Os lançamentos perpetrados pelo Fisco em face do contribuinte em razão de despesas por este deduzidas da base de cálculo do IRPJ dos anos-calendário de 2009 a 2011 e tidas pela Autoridade Tributária como “inedutíveis”, estão abaixo reproduzidos (fls. 562):

0001 GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES GRATIFICAÇÕES INDEDUTÍVEIS		
Gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais são indedutíveis na apuração do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	4.750.452,18	75,00
31/12/2010	6.956.681,62	75,00
31/12/2011	15.552.549,60	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2011:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, Inciso I, 251, 277, 278, 303, 357, parágrafo único, inciso I e 463 do RIR/99		

Adoto, por bem resumir os fatos, o relatório da decisão recorrida, subdividindo-o em tópicos para melhor compreensão.

#### DA ACUSAÇÃO FISCAL (TVF – fls. 03/15):

“• Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0816600.2012.00291, o contribuinte foi intimado a esclarecer se as gratificações, participações nos lucros, bônus e remunerações baseadas em ações atribuídas aos diretores estatutários (administradores) foram consideradas dedutíveis para efeito do IRPJ. Em resposta, o fiscalizado afirmou que tais pagamentos foram deduzidos no cálculo do imposto. Argumentou que seus diretores estatutários são regidos pela CLT e que a dedutibilidade destas despesas estaria amparada no art. 299, § 3º, e art. 359 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99;

• De acordo com o Estatuto Social, a administração é competência da diretoria eleita pela Assembleia da Companhia, que fixará suas remunerações;

• O Bank of América Merrill Lynch Banco Múltiplo S.A é uma instituição financeira sob a forma de sociedade anônima. No período de 2009 a 2011, a Merrill Lynch International Holdings INC possuía 99,85% de suas ações e a Merrill Lynch International Incorporated detinha 0,15%. Estes acionistas são pessoas jurídicas domiciliados no exterior;

• Apesar da previsão estatutária de que a administração da sociedade competia à diretoria, o contribuinte registrou seus diretores como empregados regidos pela CLT, conforme informações nas GFIP, DIRF e DIPJ;

• O art. 299, § 3º, e 359 do RIR/99, e art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000, preveem a possibilidade de dedução como despesa operacional, para efeito de apuração do Lucro Real, das participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados. Entretanto, de acordo com o art. 249, inciso I; 303; 357, parágrafo único, inciso I, e 463 do RIR, não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as

*gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica;*

• *A Instrução Normativa SRF nº 2/69 e o Parecer Normativo CST nº 48/72 conceituam administrador e diretor de pessoa jurídica da seguinte forma:*

*“I - Diretor - a pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços. Pessoa que exerce a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, ou de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ser ou não acionista ou associado. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembléia, nos períodos assinalados nos seus estatutos ou contratos sociais;*

*II - Administrador - a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor;*

*III - Conselho de Administração - o órgão instituído pela Lei das Sociedades por Ações, cujos membros recebem, para os efeitos fiscais, o mesmo tratamento de diretores ou administradores. São excluídos do conceito de administrador os empregados que trabalham com exclusividade para uma empresa, subordinados hierárquica e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos, percebendo remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado por carteira profissional, bem como o assessor, que é a pessoa que tenha subordinação direta e imediata ao administrador, dirigente ou diretor, e atividade funcional ligada à própria atividade da pessoa jurídica.”*

• *A Lei nº 6.404, de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, estabelece, no art. 138, que “A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria”;*

• *A origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores do Bank of América é estatutária, pois remunerações da diretoria devem ser fixadas e aprovadas pela Assembleia da Companhia, conforme estabelece seu Estatuto Social e a Lei 6404, de 1976. Não se confunde com a participação dos empregados baseada na Lei nº 10.101, de 2000, que tem como requisito negociação entre a empresa e seus empregados com a participação do sindicato da categoria, tendo como parâmetro o disposto no acordo assinado, que prevê a*

*isenção previdenciária e dedução como despesa operacional para efeito da apuração do lucro real;*

*• Observe-se que são dois diretores estatutários que representam o Banco no Acordo Coletivo de Trabalho referente ao plano de participação nos resultados celebrado entre o sindicato de empregados e o contribuinte. No mesmo instrumento ora se revestem de administradores, quando assinam o Acordo Coletivo, ora se revestem de empregados, quando se utilizam da metodologia da PLR (Participação nos Lucros ou Resultados) baseada na Lei nº 10.101, de 2000, para cálculo de suas participações individuais;*

*• O Estatuto Social do contribuinte segue as linhas traçadas pelos artigos 138, 145 e 152 da Lei nº 6.404, de 1976, uma vez que confere aos órgãos estatutários de administração autonomia para gerirem a empresa e fixar as remunerações de seus administradores;*

*• Diferente dos empregados, que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia, os diretores da empresa estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembleia da Companhia. É esse órgão que os elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da empresa, fixa suas remunerações e delega amplos poderes para gerir todos os seus negócios;*

*• Não há previsão no Estatuto Social de que as atividades dos administradores sejam realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida por este. Esses diretores, que exercem a gestão e representação da empresa, atuam com uma margem de liberdade funcional e poder decisório, não se identificando a submissão hierárquica própria dos empregados. Respondem civil e criminalmente caso haja algum desvio na gestão e administração da instituição;*

*• A sujeição às normas emanadas do Estatuto Social e da Assembleia Geral limitando de alguma forma os poderes dos administradores é própria das sociedades anônimas. O fato de os diretores prestarem contas à Assembleia Geral não os torna empregados, pois a sujeição ocorre em relação a um órgão e não a pessoas. A relação dos diretores diante da Assembleia Geral é estatutária;*

*• Portanto, independentemente da existência ou não de contratos de trabalho regidos pela CLT celebrados entre a Sociedade e os membros da diretoria, esse fato não os afasta da condição de administradores da empresa durante seus mandatos, conforme consta do Estatuto Social, atas de assembleias e demonstrações financeiras;*

*• Dessa forma, uma vez que os diretores estatutários registrados como empregados foram identificados como administradores do contribuinte, mantendo vínculos estatutários com a Companhia, os valores a eles pagos a título de participações nos lucros,*

*bônus, gratificações e remunerações baseadas em ações, verbas que não correspondem à remuneração mensal fixa pela prestação de serviço, não podem ser considerados dedutíveis na apuração do lucro real, conforme artigos 303; 357, parágrafo único, inciso I, e 463 do RIR/99”.*

## DA IMPUGNAÇÃO

Ainda de acordo com o relatório da decisão de 1º Grau, a impugnação ofertada pelo contribuinte (fls. 645/696) assim se resume:

- *que, “tais despesas pagas aos seus empregados eleitos diretores são necessárias, usuais e normais a sua atividade, e a dedutibilidade no cálculo do IRPJ teria guarida nos artigos 299, § 3º, e 359 do RIR/99, uma vez que são pagas para incentivar seus empregados no desenvolvimento de atividades ligadas ao seu objeto social”;*
- *que, “embora a Fiscalização tenha reconhecido que os seus diretores têm o contrato de trabalho regido pela CLT, assumindo o impugnante todos os ônus decorrentes do vínculo empregatício, presumiu que, materialmente, seriam administradores sem vínculo empregatício, de modo que os artigos 249, inciso I; 303; 357, parágrafo único, inciso I, e 463 do RIR/99 vedariam tais deduções”;*
- *que, “teria havido ausência de fundamentação legal no Termo de Verificação Fiscal quanto aos pagamentos realizados a título de gratificação, bônus e remuneração baseada em ações, fato que, segundo entendimento do impugnante, resultaria a nulidade da autuação”;*
- *que, “a Fiscalização teria reconhecido que os diretores do Banco possuem registro em carteira de trabalho, e que fazia frente a todas as obrigações tributárias, acessórias e principais decorrentes desse registro, que não lhe seriam exigidas caso fossem meros administradores”;*
- *que, “entretanto, teria havido indevida desconsideração indireta dos contratos de trabalho dos diretores, pois eles eram empregados do impugnante que foram eleitos diretores, sem suspensão do vínculo empregatício”;*
- *que, “se o contrato de trabalho é válido, formal e materialmente, pois concebido e aplicado conforme a legislação vigente, os efeitos dele decorrentes irradiam-se por todas as áreas do direito, inclusive fiscal”;*
- *que, “as razões apresentadas pelo Auditor-Fiscal, pautadas em breves excertos do Estatuto Social, não seriam capazes de invalidar os contratos de trabalho celebrados entre o Banco e seus diretores empregados”;*

➤ que, “a Fiscalização não teria buscado a verdade material dos fatos, pois os documentos societários (Estatuto Social, Atas de Assembleias) nos quais se baseou para afirmar que os diretores eram de fato administradores da sociedade, “refletem somente exigências do Conselho Monetário Nacional (“CMN”), da lei nº 6.404/76 (“Lei das S/A”) ou, no máximo, a impropriedade técnica incorrida pelo Impugnante no emprego de determinados termos, mas em nada desnaturam a existência do vínculo empregatício, de modo que o fundamento da presente autuação não deve prevalecer”(fls. 655)”;

➤ que, “o fato de o Estatuto Social prever que a administração da sociedade competiria à diretoria eleita pela Assembleia Geral não seria suficiente para infirmar o vínculo empregatício existente e comprovar que os diretores efetivamente exerciam a função típica de administradores, sem qualquer subordinação”;

➤ que, “o Estatuto confirmaria a existência de subordinação dos diretores ao prever que as decisões estão sujeitas à deliberação da Assembleia Geral, e que os poderes de administração são inerentes ao cargo de diretor, conforme art. 138 da Lei nº 6.404, de 1976”;

➤ que, “o próprio Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação Nº 48/72, utilizado pelo Sr. Agente Fiscal para conceituar o termo ‘diretor da pessoa jurídica’, prevê poderes de administração ao diretor, sem desqualificá-lo como tal:

‘9.3 Diretores - ‘denominação dada a toda pessoa que dirige **ou administra** um negócio ou uma soma determinada de serviços’. Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionista ou associados (...)”;

➤ que, “o que diferencia o diretor empregado e o administrador não é a existência ou não de poder de administração, mas sim a existência dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, nos termos do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991, e do artigo 9º do Decreto nº 3.048, de 1999”;

➤ (...)

➤ que, “de fato, uma vez que os poderes de administração são inerentes aos diretores, conforme disposto na Lei das S/A, desconstituir o vínculo empregatício, tão somente por conta da existência de poderes limitados de administração, faria letra morta do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 e do artigo 9º do Decreto 3.048/99”;

➤ que, “por outro lado, é evidente que o Impugnante empregou, em determinadas Atas de Assembleia, o sentido comum dos

*termos "administradores" e "administração", uma vez que os diretores também possuem poderes de administração, ainda que limitados, sem refletir sobre a existência ou não de subordinação. Assim, não faz qualquer sentido a desnaturação do vínculo empregatício em decorrência de um equívoco terminológico, como pretendeu a D. Autoridade fiscal";*

- *que, "é pacífico o entendimento doutrinário no sentido de que, para que uma pessoa seja considerada administradora de uma determinada sociedade, é necessário que tenha poderes de **gestão e representação** da sociedade". "Assim, devem ser considerados administradores somente (i) aquelas pessoas que de fato administrem a sociedade; e (ii) aquelas que possam exercer poderes que produzam efeitos para terceiros, ou seja, poderes de representação da sociedade perante terceiros";*
- *que, "não se deve confundir a figura dos administradores com aqueles funcionários que exercem cargos de alto nível nas sociedades, geralmente denominados 'diretores', mas que na verdade são meros empregados, assalariados, subordinados hierarquicamente e não possuidores de autonomia para tomarem decisões referentes ao objeto social de tais sociedades, bem como impossibilitados de representarem estas perante terceiros";*
- *que, "o Enunciado nº 269 do TST dispõe que "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**";*
- *que, "considerando que o diretor de sociedade anônima pode efetivamente exercer a sua função, deter poderes de administração e gerência e manter a qualidade de **segurado empregado**, como sustenta tanto a doutrina quanto a jurisprudência pátrias, não pode prevalecer, no presente caso, a presunção, com base na mera análise do estatuto do **Impugnante**, de que os diretores seriam administradores para todos os fins e efeitos legais";*
- *que, "no caso dos autos, a despeito de possuírem poderes de gestão, os diretores estatutários mantêm regime de total subordinação à assembléia geral, às deliberações do conselho de administração, e especialmente aos seus superiores hierárquicos alocados na matriz da instituição nos Estados Unidos";*
- *que, "por se tratar de empresa multinacional cuja sede está situada no exterior, a sua administração no Brasil submete-se integralmente à gestão de sua matriz estabelecida fora do país, de modo que as decisões tomadas pelos diretores em exercício no Brasil são sempre submetidas à aprovação da sede da empresa no exterior";*

- que, “además, a necessidade de eleição de diretores estatutários decorre de norma do Banco Central, que teve que ser atendida pelo Impugnante, ainda que esses diretores não atuem efetivamente como administradores”;
- que, “nos termos dos art. 121, 142 e 143 da Lei nº 6.404, de 1976, os diretores administram a sociedade conforme as determinações dos órgãos societários e, no caso dos autos, seria de acordo com as determinações da matriz do Banco no exterior, o que retiraria a suposta autonomia que, no entender da Autoridade Fiscal, teria sido outorgada pelo estatuto social”;
- que, “de acordo com decisões do CARF, “o trabalhador que é promovido à qualidade de diretor, mantendo as características da relação empregatícia, é caracterizado como segurado empregado, devendo as contribuições previdenciárias serem feitas como tal, a teor do art. 2º, I, “a” da Lei nº 8.212/1991 e art. 9º, I, “a” e § 2º, do Regulamento da Previdência Social”;
- que, “sem embargo do exposto, reforça-se que os diretores eleitos pela Assembléia possuem todos os atributos típicos do empregado, ou seja, eram pessoas físicas que prestavam, com habitualidade e exclusividade, serviços sob subordinação jurídica e recebiam salários, sendo assim, não há razão para a glosa pretendida pela D. Autoridade Fiscal, de modo que o auto de infração em guerra deverá ser integralmente cancelado”;
- que, “a Fiscalização teria considerado que os pagamentos de PLR aos diretores seriam com base no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976. Entretanto, o impugnante entende que o procedimento é incorreto, pois os seus diretores não se enquadrariam na condição de administradores e possuíam metas inclusive mais severas que as dos demais empregados”;
- que, “ainda que se admita que os seus diretores exerciam função típica de administrador, à luz do princípio da tipicidade cerrada, não haveria espaço para o argumento jurídico de que seria o desempenho da função que determinaria a regra da participação nos lucros. Argumenta que os art. 303 e 463 do RIR não abarcam essa circunstância”;
- que, “pelo princípio da especialidade, impõe-se que aos diretores empregados se aplique tanto o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000, quanto os art. 359 e 462, III, do RIR”;
- que, “o plano de remuneração com base em ações é uma forma de remuneração a longo prazo de empregados do impugnante e está inserido em um programa global de incentivo da Bank of America Corporation. Assim, tais despesas incorridas

*poderiam ser deduzidas do imposto de renda, pois são necessárias, usuais e normais para qualquer pessoa jurídica”;*

- *que, “assevera que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal a origem da PLR atribuída aos seus diretores seria estatutária, uma vez que a remuneração paga a eles deveria ser fixada e aprovada pela Assembleia Geral, como previsto na Lei nº 6.404, de 1976. Alega que esse também teria sido o entendimento que baseou a lavratura do auto de infração no processo administrativo nº 16327.720607/2014-71, mediante o qual foi constituído crédito tributário de contribuições previdenciárias e de terceiros, incidentes sobre os valores pagos a título de PLR aos seus supostos administradores”;*
- *que, “o inciso I do parágrafo único do art. 357 do RIR/99, que prevê a vedação à dedutibilidade da remuneração paga a administrador que não seja mensal e fixa, estaria tacitamente revogado e não poderia mais constar do RIR/99. Argumenta que o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 (matriz legal), teria sido revogado pelo Decreto-Lei nº 401, de 1968”;*
- *que, “as gratificações e os bônus foram pagos tendo em vista o alcance de metas estipuladas, tratando-se de prêmios de metas, comumente pagos por contribuintes com o mesmo objeto social, e que não se trata de valor pago por mera liberalidade do impugnante”;*
- *que, “interpretando-se as disposições contidas na Constituição Federal, na Lei nº 10.101, de 2000, e no RIR, denota-se que o legislador pretendeu distinguir trabalhador e empregado para autorizar o pagamento de participação nos lucros ou resultados, com base na Lei nº 10.101, também aos trabalhadores e não somente aos empregados, o que tornaria possível a dedução desses valores na apuração do IRPJ”;*
  - (i) *que, “na hipótese de ser mantida a autuação em questão, alega não serem exigíveis juros sobre a multa de ofício, pois o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, impõe sua incidência apenas sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não abrangendo as multas de ofício”.*

## **DA DECISÃO RECORRIDA**

Analisando o litígio, a 3ª Turma da DRJ/FNS, depois de fazer amplo estudo sobre os conceitos e diferenças entre diretor-empregado e diretor estatutário, suas atribuições e reflexos nas áreas trabalhista e previdenciária, circular por forte doutrina, reportar-se à legislação e decisões de cunho administrativo, rebater as alegações da defesa, apontou restar evidente que *“o Estatuto Social do autuado foi bastante claro ao demonstrar que os empregados eleitos para integrar a diretoria deixam de se submeter à subordinação típica dos empregados, já que delega expressamente aos diretores, com amplos poderes, a direção e a administração dos negócios da companhia, e preceitua que a representação externa da Sociedade será feita por Diretores ou por procuradores nomeados pelos Diretores”.*

Ainda mais, que, “*não há, no Estatuto Social nenhuma previsão de que as atividades dos administradores serão realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida pelo próprio Estatuto*”; que, “*outras evidências de que os diretores não agiam mais como empregados subordinados é o fato de que respondem, como integrantes da Administração, pela elaboração e adequada apresentação dos Balanços Patrimoniais e das demais Demonstrações Financeiras do autuado, e o fato de que são obrigados a prestar contas à Assembleia Geral, mediante a apresentação de relatório da administração e das Demonstrações Financeiras*”, ficando claro que “*diferentemente dos empregados, que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia, os diretores do autuado estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembleia da Companhia. É este órgão que os elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da Companhia, fixa suas remunerações e delega o poder de gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade*”. (Ac. recorrido - fls. 926).

Para concluir (fls. 927): “*Portanto, não assiste razão ao impugnante, pois as parcelas pagas aos dirigentes ou administradores, a título de participação nos lucros, não devem influir na base de cálculo do IRPJ, devendo ser adicionadas ao lucro líquido do período-base para efeito de determinação do lucro real, por serem valores estranhos aos conceitos de custos ou despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte pagadora (art. 303, do RIR/1999)*”.

Finalmente, afastou as reclamações sobre inconstitucionalidade/ilegalidade arguidas pela defesa e acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, dissertou ser regular tal exigência legal, inclusive citando e transcrevendo decisões do CARF referendando-a.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 13/05/2015 (fls. 934), o recorrente interpôs Recurso Voluntário em 12/06/2015 (fls. 936/972), no qual, basicamente, repisa os argumentos expendidos na impugnação, rebate pontualmente o entendimento da decisão recorrida e acrescenta (os destaques constam do original):

- i) que, “*os contratos de trabalho dos diretores jamais foram suspensos*”;
- ii) que, “*a acusação fiscal pautou-se somente nas disposições contidas nos documentos societários da Recorrente, não fazendo qualquer prova concreta e respaldada na realidade fática*”;
- iii) que, “*a D. Fiscalização, não comprova também, que os contratos de trabalho dos diretores teriam sido suspensos quando foram promovidos a esse cargo. Aliás, jamais teria sido possível tal prova, uma vez que na realidade os contratos de trabalho efetivamente nunca foram suspensos*”;
- iv) que, “*inexiste (...) qualquer respaldo legal que sustente a tese engendrada pela D. Fiscalização*”;
- v) que, “*para reputar como indedutíveis as despesas correspondentes aos pagamentos realizados pela Recorrente aos seus diretores, a d. Fiscalização desconsiderou indiretamente os contratos de trabalho existentes, o que jamais deverá se admitir*”;

- vi) que, “*se os contratos de trabalho (...) estão vigentes, e são válidos formal e materialmente (...), os efeitos dele decorrentes irradiam-se por todas as áreas do direito, inclusive a fiscal*”;
- vii) que, “*a d. Fiscalização não comprovou que os diretores da Recorrente são administradores, desconsiderando a sua efetiva condição de empregados sem qualquer respaldo probatório*”;
- viii) que, “*por se tratar de empresa multinacional cuja matriz está situada no exterior, a sua administração no Brasil submete-se integralmente à gestão de sua matriz estabelecida fora do país, de modo que as decisões tomadas pelos diretores em exercício no Brasil são sempre submetidas à aprovação da sede da empresa no exterior*”;
- ix) que, “*a Recorrente anexa ao presente recurso, também, documento interno denominado “Legal Entity Request Instructions” – LEAR (Doc. 3), que contém instruções para o envio de solicitações para a aprovação de orçamento, distribuição de dividendos e diversas outras questões, demonstrando a completa subordinação da condução dos negócios à matriz da entidade fora do país*”;
- x) que, “*todas as decisões tomadas pelos diretores da companhia se submetem a aprovação conjunta de todas as diretorias envolvidas, no âmbito de um Comitê que delibera sobre questões internas*”;
- xi) que, “*o direito tributário não existe de maneira autônoma, criando definições e conceitos próprios apenas para fins de incidência dos tributos*”;
- xii) que, “*sobre esse aspecto é importante salientar que não há um conceito legal para fins tributários que defina o vínculo empregatício e a condição de administrador dos diretores, não sendo possível, portanto, que a fiscalização desconsidere tal condição com base em mera presunção e sem qualquer respaldo legal*”;
- xiii) que, “*os pagamentos realizados pela Recorrente se caracterizam como despesas dedutíveis da apuração do IRPJ, conforme disposto pelo artigo 299, § 3º do Decreto 3.000/99 - RIR*”;
- xiv) que, “*o Decreto-Lei nº 5.844/43, que fundamenta o artigo 357 do RIR, foi tacitamente revogado pelo Decreto-lei nº 401/68, por se tratar de norma posterior, que também passou a dispor sobre os limites da dedutibilidade não fazendo qualquer restrição à dedução das despesas que foram objeto da autuação*”;
- xv) que, “*os dispositivos que tratam da dedutibilidade não consideram o exercício da função como critério para a definição da natureza da despesa, razão pela qual (...), tais despesas deverão ser consideradas como dedutíveis*”;
- xvi) que, “*tanto a Constituição Federal, como a Lei nº 10.101/2000, garantem o direito dos trabalhadores e não somente dos empregados contratados pelo regime da CLT, ao recebimento da participação nos lucros ou resultados, razão pela qual tal despesa poderá ser deduzida da apuração do IRPJ*”;

- xvii) que, “*não há qualquer comprovação de que os pagamentos efetuados pelo Recorrente aos seus diretores seguiram os critérios da Lei nº 6.404/76 e não aqueles previstos nos instrumentos firmados com base na Lei nº 10.101/2000, tornando evidente a nítida presunção adotada nas autuações, o que viola, também, o princípio da verdade material*”;
- xviii) que, “*a aparência não pode se sobrepor sobre a realidade dos fatos, principalmente no direito do trabalho, que é norteado por diversos princípios, dentre eles o da “primazia da realidade”*”;
- xix) que, “*os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta falta de previsão legal*”.

Junta documentos e conclui requerendo o provimento do RV.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares a enfrentar. Passo ao mérito

O ponto principal do litígio circunscreve-se em definir se os valores pagos a diretores da autuada, a título de gratificação e participação nos lucros, o chamado PLR estariam enquadrados na hipótese de indedutibilidade do art. 303 do RIR/99, ou se, como sustenta o recorrente, as despesas glosadas pelo Fisco teriam a conotação de pagamentos feitos a funcionários com vínculo empregatício, nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT -, e, por isso, assumiriam caráter de necessidade, usualidade e normalidade, assim, perfeitamente dedutíveis da base imponible da referida exação.

### DAS DESPESAS COM PAGAMENTOS A TÍTULO DE PLR

Pois bem, que “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade*” são **DESPESAS**, consoante definição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (instituído pela Resolução CFC n.º 1.055/2005), através do “Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” é inconteste.

Esta definição pode ser ainda tomada levando-se em conta seu surgimento no curso das atividades ordinárias da entidade. Neste caso, ainda segundo o Pronunciamento Técnico acima referido, item 78, estas despesas seriam as que “*surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado*”.

Já a Resolução nº 1.374, de 08/12/2011, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu item 4.25, letra “b”, define: “*despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais*”.

De outro lado, a leitura de textos doutrinários mostra-se relevante, até porque as dificuldades de conceituação na contabilidade transpassam a barreira apenas do ativo e passivo, alcançando a ideia das despesas, conceito relativamente homogêneo na literatura.

Por exemplo, para Hendriksen e Breda, despesa é: “*o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Elas são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas*”.<sup>2</sup>

Em claras palavras, **as despesas são a contrapartida das receitas, participando da concepção de lucro.**

Confirmando esta concepção, Kam (1986) sustenta que “*despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade*”.<sup>3</sup>

Já o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar afirma que a despesa “*representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro*”.<sup>4</sup>

O mesmo Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, in “Dicionário de Termos de Contabilidade”, Atlas – SP – 2ª Ed., conceituam que “*despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade*”.

Em síntese, inexistem dúvidas de que a **despesa é a concretização do esforço, em termos monetários, para a geração da receita**, reduzindo o patrimônio da empresa, com a perspectiva, com uma promessa latente de geração futura ou imediata de receita que deve, por definição, suplantando as despesas e assim gerar a parcela do lucro.

De outra linha, a legislação comercial das sociedades por ações (Lei nº 6.404/1976, com alterações), pontua:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

*§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.*

*§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a*

<sup>2</sup> HENDRIKSEN, Eldon S., BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

<sup>3</sup> KAM, Vernon. Accounting theory. New York, John Wiley & Sons, 1986

<sup>4</sup> IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

*utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.*

*§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)*

*§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)*

A conjugação destes dispositivos, das normas reguladoras da ciência contábil e da mais conceituada doutrina leva à conclusão de que, nos registros permanentes feitos na escrituração e nos levantamentos das Demonstrações Financeiras e Balanço Patrimonial, o resultado de um determinado período será sempre apurado levando-se em conta todos os fatos contábeis que afetam a azienda, observado o regime de competência.

Neste patamar, **indiscutível que qualquer despesa, tomado o termo nas concepções antes focadas**, compõe o resultado da entidade, de forma negativa, reduzindo o patrimônio.

Quanto a isso, inexistem dúvidas.

A controvérsia instala-se a partir do momento em que determinada despesa, **que despesa é sob os ângulos contábil, patrimonial, comercial, econômico e societário, extrapola os limites destas ciências e se põe ao alcance do raio de ação da legislação fiscal**, especialmente a do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Neste momento, o que é incontroverso doutrinariamente passa a se submeter ao crivo de outra legislação, de outros conceitos, de outra estrutura.

Dizendo de modo diverso, se determinados estipêndios são “despesas” sob quaisquer dos enfoques antes vistos e afetam o resultado comercial da entidade, tais gastos, ainda que despesas sejam, **PODEM NÃO SER DEDUTÍVEIS** das bases imponíveis de IRPJ (e da CSLL, quando for o caso), simplesmente porque o legislador tributário assim o determinou.

Está-se, assim, diante de uma regra excepcional trazida pela lei que, mesmo tendo tomado a contabilidade como ponto de partida para determinação e apuração do IRPJ, em determinado instante faz nela um “corte” e elimina (para fins exclusivamente fiscais), uma despesa que afetou o resultado apurado e a acresce a este mesmo resultado, encontrando uma base imponible diferente daquela que será definida para os propósitos comerciais e societários.

É o parâmetro fixado pelo RIR/1999, artigos 247, § 1º e 249, I:

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

*§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).*

*Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):*

*I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;*

Neste ponto, chega-se ao caso concreto e sobre o qual repousa o litígio:

→ as despesas de PLR pagas ou creditadas pelo recorrente aos seus administradores (diretores-empregados) que, obviamente, são “despesas” na acepção antes contextualizada (e por isso afetaram o resultado dos períodos fiscalizados, reduzindo o lucro da pessoa jurídica), teriam tais despesas o condão de, à luz da legislação fiscal, ser “dedutíveis” da base de cálculo do IRPJ, como quer o recorrente, ou se, como apregoa a Autoridade Tributária (e a decisão recorrida confirmou), não se revestem dos requisitos para tal desiderato, devendo, assim, ser adicionadas ao montante sobre o qual se calculará o tributo?

Para o recorrente, tais despesas revestem-se das características exigidas pelos artigos 299, § 3º, e 359 do RIR/99, uma vez que as gratificações e os bônus foram pagos tendo em vista o alcance de metas estipuladas, tratando-se de prêmios comumente pagos por empresas com o mesmo objeto social e não por mera liberalidade.

Definem os regramentos invocados pelo recorrente:

*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).*

(...)

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

*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).*

Em contraponto, a Fiscalização tipificou a irregularidade, dentre outros, nos artigos 303, 357, Parágrafo único, I e 463, do diploma regulamentar:

*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).*

*Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):*

*I- as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");*

*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).*

Pois bem, é pacífico na doutrina que, “todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescer a ela as despesas

para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas<sup>5</sup>. (sublinhado por esta Relatoria).

No caso tratado, a situação circula exatamente por este cenário, diga-se, saber se o pagamento/crédito feito a diretores do recorrente seriam despesas usuais, normais e necessárias, assim dedutíveis (regra geral – artigo 299 – RIR) ou se estariam enquadradas nos casos de exceção que a legislação criou (artigos 303, 357 e 463 do mesmo diploma regulamentar).

E a resposta, penso, passa necessariamente por duas vertentes, i) a conceituação do que seria “diretor”, “administrador” ou, como no caso tratado, “diretor-empregado”; e, ii) as atribuições que são impingidas a estes profissionais no âmbito da empresa ora recorrente.

Quanto ao primeiro tópico, o tema já foi extensamente explorado pelos litigantes (Fisco e recorrente) e, de forma bastante parcimoniosa, pela decisão recorrida, todos os textos fazendo alusões a doutrina, decisões e até enunciados de Tribunais, relevando notar que, de modo geral, as referências bibliográficas foram quase idênticas, dando as partes, cada uma de per si, as interpretações que entendiam socorrer suas respectivas teses (de defesa, acusação ou para sustento da decisão exarada), o que, de plano, mostra a dificuldade de uma conceituação objetiva dos termos “diretor”, “diretor-empregado”, ou “administrador”.

De qualquer modo, penso que algumas definições podem resumir o quadro, a primeira expressa pelo já vetusto, mas sempre atual, Parecer Normativo nº 48/72, exarado pela então Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal (CST):

*9.3- Diretores - "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços". Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembléias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.*

A segunda, o texto presente no item 130 da IN (SRF) nº 2/69, de 08/10/1969:

*Conceito de administrador*

*130. O administrador, a que se referem os arts. 64, letra i, e 177 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor.*

E sua subsequente conceituação excludente:

*131. São excluídos da conceituação do inciso anterior, os empregados que trabalham com exclusividade, permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica ou juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exerçam essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e*

<sup>5</sup> Ricardo Mariz de Oliveira – Fundamentos do Imposto de Renda – São Paulo – Ed. Quartier Latin – 2008 – pg.

*percebam remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com a Carteira Profissional.*

Sobre a natureza jurídica da figura do administrador, é sedimentado nos dias de hoje que a teoria que enquadrava esse vínculo como uma relação jurídica informal pelo contrato de mandato está superada, prevalecendo atualmente o entendimento de que é uma relação sobre a base da representação orgânica. Enquadra-se, assim, o diretor de sociedade anônima não como um mandatário, mas como um órgão da sociedade (Diretoria).

Nesta linha conceitual, a “Diretoria” existirá sempre, em qualquer sociedade anônima, competindo-lhe praticar todos os atos não apenas de gestão dos negócios sociais, como também de orientação das atividades da sociedade, quando não existir Conselho de Administração<sup>6</sup>.

Desta forma, pode-se o tema resumir lançando mão da lei societária que define caber ao administrador o dever de administrar a Sociedade Anônima com cuidado e competência e necessária diligência que todo homem ativo e de caráter íntegro e honesto empregar na administração de seus próprios negócios<sup>7</sup>.

Neste eito, conquanto haja, como dito, elementos de alto teor subjetivo a compor a conceituação de diretor ou administrador, é certo que de uma realidade não se escapa: o administrador tem deveres e obrigações de gerir a sociedade que lhe foi confiada utilizando seus conhecimentos, capacidade, probidade, etc. mas, sempre e sempre, com liberdade de atuação – obviamente dentro de regramentos nos estatutos – sob pena de, não sendo desta forma, não possuir flexibilidade na condução dos negócios.

Dizendo de modo outro, impossível pensar-se, na economia globalizada e praticada em tempo real dos dias de hoje, ainda mais no segmento em que atua o recorrente (instituição financeira), que um diretor, ainda que classificado como “diretor-empregado”, mantenha os mesmos graus de subordinação hierárquica que tinha quando era “apenas” empregado.

Não é crível, por exemplo, que um “contador” elevado à função de “diretor-empregado” continue a cuidar do cotidiano do departamento contábil se tem sob seus ombros outras atribuições, mais específicas, de maior grau de responsabilidade e de ordem macro-econômica a cumprir. Assim como um “advogado” da empresa, guindado ao mais elevado posto de comando da entidade, provavelmente não continuará a participar de audiências rotineiras.

Por todos estes caminhos, a melhor definição – e esta com caráter bem mais objetivo – é encontrada na própria “certidão” de vida de uma empresa, no caso, seus estatutos sociais, local onde se inserem as pilastras bases de sua atuação.

Neste cenário, basta uma vista d’olhos dos estatutos para se verificar as atribuições dos “diretores”:

Exemplificativamente, AGE de 31/12/2010, registro Junta Comercial Estado de São Paulo em 09/08/2011 (fls. 102 dos autos):

<sup>6</sup> Cf. MARTINS, Fran. Comentários à Lei das S.A. São Paulo : Forense, 1978.

<sup>7</sup> Cf. BULGARELLI, Waldírio in Apontamentos sobre a responsabilidade dos administradores das companhias, Revista de Direito Mercantil, Revista dos Tribunais, n. 50 apud Fábio Ulhoa Coelho.

**ARTIGO 13** - Compete aos Diretores, na forma prevista neste Estatuto, representar a Sociedade ativa e passivamente, inclusive perante os poderes públicos, em Juízo e fora dele, bem como gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade, inclusive podendo hipotecar, empenhar e caucionar os bens da Sociedade, alienar bens móveis e imóveis e renunciar direitos. Todo e qualquer documento de responsabilidade da Sociedade deverá ser assinado por dois Diretores em conjunto, ou por um Diretor em conjunto com um procurador, ou por dois procuradores em conjunto, ou ainda, em casos excepcionais, considerados aqueles relativos a trâmites judiciais ou meramente burocráticos perante órgãos públicos e trâmites de natureza trabalhista, por apenas um procurador com mandato de, no máximo, 1 (um) ano. Em qualquer caso, os procuradores devem ser devidamente nomeados pelos Diretores, na forma do parágrafo único do artigo 14, respeitando-se sempre o disposto no parágrafo único deste artigo.

Mais (AGO de 29/04/2011, registro na Junta em 18/10/2011 (fls. 119):

**ARTIGO 13** - Compete aos Diretores, na forma prevista neste Estatuto, representar a Sociedade ativa e passivamente, inclusive perante os poderes públicos, em Juízo e fora dele, bem como gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade, inclusive podendo hipotecar, empenhar e caucionar os bens da Sociedade, alienar bens móveis e imóveis e renunciar direitos. Todo e qualquer documento de responsabilidade da Sociedade deverá ser assinado por dois Diretores em conjunto, ou por um Diretor em conjunto com um procurador, ou por dois procuradores em conjunto, ou ainda, em casos excepcionais, considerados aqueles relativos a trâmites judiciais ou meramente burocráticos perante órgãos públicos e trâmites de natureza trabalhista, por apenas um procurador com mandato de, no máximo, 1 (um) ano. Em qualquer caso, os procuradores devem ser devidamente nomeados pelos Diretores, na forma do parágrafo único do artigo 14, respeitando-se sempre o disposto no parágrafo único deste artigo.

Há mais.

Veja-se a ata da reunião da diretoria realizada em 08/07/2010 (fls. 173):

Aos 8 (oito) dias do mês de julho de 2010, às 10:00h, na sede social, localizada à Av. Brigadeiro Faria Lima, 3400, 18º andar, na Capital do Estado de São Paulo, reuniram-se os seguintes membros da Diretoria da sociedade: Srs. **Alexandre D'Ávila Mello Bettamio Guimarães**, no cargo de Diretor Presidente; **Robert Kozmann Júnior** no cargo de Diretor Vice-Presidente; **André Aulus dos Anjos Teixeira**, **Silvia Wulkan Halperin**, **José Ribeiro de Andrade**, **Fernanda Barbosa Campos**, **Antonio Augusto Michel Costa** e **Eduardo Henrique Schultz** nos cargos de Diretores sem designação específica, sendo nomeado o Sr. **Robert Kozmann Júnior** como secretário e, assim reunidos, deliberaram por unanimidade o quanto segue:

- (i) Aprovar as Regras Operacionais do Comitê de Auditoria, nos termos do Capítulo VIII do Estatuto Social da Sociedade, conforme Anexo I à presente ata;
- (ii) Indicar os Srs. Robert Kozmann Júnior, André Aulus dos Anjos Teixeira e Fernanda Barbosa Campos como membros do Comitê de Auditoria, nos termos do Capítulo VIII do Estatuto Social da Sociedade, com mandatos vigentes por prazo indeterminado;

E, em outro documento acostado aos autos (fls. 395):

<p><b>AO MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO</b></p> <p><b>REQUERIMENTO DE REGISTRO DE ACORDO COLETIVO DE TRABALHO</b></p> <p><b>Nº DA SOLICITAÇÃO: <u>MR059210/2009</u></b></p> <p><b>SIND EMPREGADOS ESTABELECIMENTOS BANCARIOS DE S PAULO, CNPJ n. 61.651.675/0001-95, localizado (a) à Rua São Bento - de 321 ao fim - lado ímpar, 413, Centro, São Paulo/SP, CEP 01.011-100, representado(a), neste ato, por seu Presidente, Sr(a). LUIZ CLAUDIO MARCOLINO, CPF n. 135.774.588-52 e por seu Secretário Geral, Sr(a). JUVANDIA MOREIRA LEITE, CPF n. 176.362.598-26, conforme deliberação da (s) Assembléia (s) da Categoria, realizada (s) em 27/11/2009 no município de São Paulo/SP;</b></p> <p><b>E</b></p> <p><b>BANCO MERRILL LYNCH DE INVESTIMENTOS S.A., CNPJ n. 62.073.200/0001-21, localizado (a) à Avenida Brigadeiro Faria Lima - de 3252 ao fim - lado par, 3400, 18º andar, Itaim Bibi, São Paulo/SP, CEP 04.538-132, representado(a), neste ato, por seu Diretor, Sr(a). SILVIA WULKAN HALPERIN, CPF n. 114.336.668-98 e por seu Vice - Presidente, Sr(a). ROBERT KOZMANN JUNIOR, CPF n. 139.108.748-86;</b></p>
--

Ora, ninguém “representa a Sociedade ativa e passivamente perante os poderes públicos e em Juízo”, nem gere, “com **AMPLOS PODERES TODOS** os negócios da Sociedade”, nem pode “alienar bens móveis e imóveis”, nem “renuncia direitos”, nem “nomeia procuradores”, nem “aprova Regras Operacionais do Comitê de Auditoria”, nem “indica membros para referido Comitê” e muito menos “representa a empresa em reunião junto ao Ministério do Trabalho”, SE NÃO POSSUÍR ATRIBUIÇÕES E PODERES para tal!

Nestas condições, data máxima vênua, mesmo respeitando e elogiando os bens concatenados argumentos trazidos pelo recorrente, não é possível acreditar que diretores que ainda mantivessem as rígidas normas de subordinação hierárquica que regem o contrato de trabalho via CLT, tivessem tal liberdade de operação.

Deveras, as atribuições **objetivas** elencadas pelos Estatutos do recorrente mostram, com todas as tintas, que – mesmo se admitindo, por ser possível no ângulo do direito do trabalho – que os diretores sejam funcionários de carreira da empresa, no momento em que foram guindados aos cargos e funções de “diretores” (ainda que esta denominação possa vir a ter a abrangência de “diretores-empregados” que lhe quis dar a defesa), a partir deste momento deixaram de possuir a subordinação trabalhista impingida pela CLT e passaram a lúdicos representantes e gestores da sociedade que os elegeram/indicou.

Pensar-se o oposto seria fazer letra morta aos Estatutos Sociais (órgão máximo da sociedade) e, principalmente, ferir de morte a própria lógica jurídica, afinal, ninguém pode ser “patrão e empregado” ao mesmo tempo.

Por isso mesmo, a legislação fixa a possibilidade de que o contrato de trabalho seja suspenso, enquanto perdurar a nomeação para o cargo diretivo. Com isso, protegem-se os direitos adquiridos do trabalhador e, ao mesmo tempo, possibilita que ele aja visando a consecução de outro objetivo, no caso, o desenvolvimento da empresa, sem que se instaure qualquer conflito ético, moral, pessoal ou de consciência.

Em outro exprimir, enquanto “diretor”, deixa de ser empregado.

Posição bem refletida na decisão abaixo:

**“EMENTA : Diretor. Sociedade Anônima. Vínculo empregatício. Sendo o reclamante diretor de sociedade anônima, eleito na forma da lei e “subordinado” tão somente ao Conselho Administrativo, não é empregado”. Recurso de Revista conhecido e provido. TST – 3ª T.RR 412290/97 (9ª Região) – Rel.: min. José Luiz Vasconcellos – DJ 19.5.2000.(destaques acrescidos)**

Todo este arcabouço permite – como no caso concreto permitiu – que profissionais de qualidade, comprometidos com a empresa empregadora e que, por longos anos dedicaram-lhe o melhor de seus conhecimentos, sejam assim reconhecidos e elevados a posições superiores na estratificação organizacional da sociedade, por isso mesmo, melhor remunerados e socialmente mais destacados, sem, no entanto, enquanto nesta posição permanecerem, abdicarem dos direitos granjeados no curso dos tempos de trabalho.

Refuto, assim, as assertivas do recorrente de que “a d. Fiscalização não comprovou que os diretores da Recorrente são administradores, desconsiderando a sua efetiva condição de empregados sem qualquer respaldo probatório”. Na verdade, por tudo o que atrás se mostrou, não se discute a condição de empregado dos diretores (com contrato de trabalho suspenso ou não), mas, sim, a EFETIVA atividade que exercem e a IMPOSITIVA atribuição que lhes foi impingida pelos Estatutos Sociais, notoriamente atos de gestores, tomado o termo com a abrangência necessária. Isto é inquestionável.

De outro giro, concordo com o aventado pelo recorrente de que “a aparência não pode se sobrepor sobre a realidade dos fatos, principalmente no direito do trabalho, que é norteado por diversos princípios, dentre eles o da “primazia da realidade”, mas faço outra leitura do texto. Realmente, a aparência não pode se sobrepor à realidade e a realidade estampada nos autos é a de que os “diretores-empregados” tinham ampla autonomia para gerir os negócios da empresa, não se sujeitando a subordinações de natureza trabalhista, assim entendidas aquelas prescritas pela CLT, enquanto no exercício de tais funções.

Do mesmo modo, ilações de que “por se tratar de empresa multinacional cuja matriz está situada no exterior, a sua administração no Brasil submete-se integralmente à gestão de sua matriz estabelecida fora do país, de modo que as decisões tomadas pelos diretores em exercício no Brasil são sempre submetidas à aprovação da sede da empresa no exterior”, em nada aproveitam ao recorrente, posto que, por óbvio, qualquer órgão, pessoa ou instituição sempre estará “prestando contas” a alguém, o que não retira a competência que lhe foi atribuída nem o exonera das responsabilidades do cargo/função. Esta é uma situação absolutamente comum e que se repete em qualquer segmento social, seja empresarial, escolar, sindical, associativo e até no ângulo político de uma nação em que os Poderes, embora independentes, são harmônicos e devem prestar contas à própria nação, em última análise, ao próprio povo.

Ou seja, é evidente que os administradores devem prestar contas aos acionistas, ainda mais quando tais detentores do capital estão localizados fora do território nacional. Esta obrigação – inerente ao cargo – não significa “subordinação” com caráter trabalhista, mas, sim, atribuição plenamente vinculada ao próprio exercício da função, afinal quem “gere” deve prestar contas a alguém de sua gestão. Até o mais alto mandatário do País tem esta responsabilidade.

Em suma, indubitoso que os pagamentos feitos a título de PLR revestiram-se de nítida gratificação ou participação no resultado aos administradores da sociedade, de forma que, não dedutíveis na apuração do lucro e para essa constatação, os documentos

constantes dos autos são muito claros em apontar que os valores glosados pela fiscalização referem-se unicamente a tais rubricas.

Neste trilho, como visto, embora a defesa tenha tentado destacar que os pagamentos foram efetuados a meros empregados da pessoa jurídica e que estes não possuem a natureza de “dirigentes” ou “administradores”, como exige a lei, não foi isso o que se constatou nos autos.

Na verdade, o recorrente é pessoa jurídica com atuação na área financeira bancária, controlada por instituição estrangeira de porte e que necessariamente se utilizava de pessoas com reconhecida capacidade técnica e administrativa para fazer frente aos seus negócios no Brasil e, ao final, obter lucro. Prova dessa reconhecida capacidade são os expressivos valores pagos a estes diretores a título de “gratificações” e “participação nos lucros e resultados”, aspecto não contestado pela defesa.

O fato dos diretores serem empregados da pessoa jurídica, regulados pelo regime da CLT, como alega a defesa, não afasta o exercício de atividades típicas de dirigentes/administradores, o que atrai a indedutibilidade das gratificações/participações pagas.

Situação que não passou despercebida ao I. Relator da decisão recorrida e que peço vênia para transcrever e adotar subsidiariamente como minhas razões de decidir (fls. 926):

*“O Estatuto Social do autuado foi bastante claro ao demonstrar que os empregados eleitos para integrar a diretoria deixam de se submeter à subordinação típica dos empregados, já que delega expressamente aos diretores, com amplos poderes, a direção e a administração dos negócios da companhia, e preceitua que a representação externa da Sociedade será feita por Diretores ou por procuradores nomeados pelos Diretores.*

*Cabe observar, também, que não há, no Estatuto Social nenhuma previsão de que as atividades dos administradores serão realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida pelo próprio Estatuto.*

*Outras evidências de que os diretores não agiam mais como empregados subordinados é o fato de que respondem, como integrantes da Administração, pela elaboração e adequada apresentação dos Balanços Patrimoniais e das demais Demonstrações Financeiras do autuado, e o fato de que são obrigados a prestar contas à Assembleia Geral, mediante a apresentação de relatório da administração e das Demonstrações Financeiras.*

*Resta evidente, portanto, que diferentemente dos empregados, que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia, os diretores do autuado estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembleia da Companhia. É este órgão que os elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da Companhia, fixa suas*

*remunerações e delega o poder de gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade”.*

Assim, voltando ao início deste voto, ainda que se reconheça, sob as óticas contábil, patrimonial, comercial, econômico e societário, que os pagamentos/créditos feitos a título de PLR aos administradores sejam “despesas”, sua dedutibilidade não se assenta (como pretendido pelo recorrente), no artigo 299 do RIR/1999 – regra geral. Na verdade, sua **indedutibilidade** se exterioriza por normas cogentes de cunho especial e que tratam especificamente da matéria, no caso, os artigos 303 e 463, do Regulamento do Imposto de Renda:

*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).*

*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).*

Neste ponto, irrelevante as alegações do recorrente de que o outro dispositivo invocado pelo Fisco, artigo 357, do RIR/1999, possa ter sido “*tacitamente revogado pelo Decreto-lei nº 401/68, por se tratar de norma posterior, que também passou a dispor sobre os limites da dedutibilidade não fazendo qualquer restrição à dedução das despesas que foram objeto da autuação*”, primeiro porque os outros artigos citados cuidam – e amplamente – da matéria; depois porque este Relator não comunga do pensamento externado pelo recorrente acerca da possível revogação “tácita” arguida.

Concluindo, se é verdade que a Lei nº 10.101/2000 garante, como diz o recorrente, “*o direito dos trabalhadores e não somente dos empregados contratados pelo regime da CLT, ao recebimento da participação nos lucros ou resultados, razão pela qual tal despesa poderá ser deduzida da apuração do IRPJ*”, não é menos vero que a assunção deste encargo por parte da empresa não significa que, sob o enfoque da legislação fiscal do IRPJ, tal dispêndio, ainda que despesa seja, possa ser tratado como “dedutível”, por todos os argumentos já assentados.

Neste trilhar, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

## **DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Rebela-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizeres do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a **obrigação tributária principal** surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN):

*“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)*

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a um prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os **tributos e contribuições sociais** não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

*“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;*

*(...).”*

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

*“Multas e Juros*

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do **vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.***

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os **débitos** a que se refere este artigo incidirão **juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**”*

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

*“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).*

Neste aspecto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Por todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Brasília (DF), em 09 de agosto de 2016.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone – Relator