



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

Processo n° 16327.721046/2015-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.519 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IRPJ - Custos, despesas operacionais e encargos - Gratificações/participações nos lucros atribuídas aos dirigentes ou administradores
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Os procedimentos no curso da auditoria fiscal, cujo início foi regularmente cientificado ao contribuinte, não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente. Ademais, não restou justificada as alegações trazidas pela contribuinte que ensejasse a nulidade do auto de infração, bem como da decisão recorrida.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSSL.

Ante a ausência de disposição específica para adicionar determina despesa na apuração da base de cálculo da CSSL, não se deve aplicar de forma reflexa a CSSL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS NA FORMA DA LEI Nº 10.101/2000. GRATIFICAÇÕES. DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a dirigentes e administradores à título de gratificação, bem como os valores pagos à título de participação em lucros ou resultados, na forma da Lei nº 10.101/2000, aplicável apenas a empregados.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16327.721046/2015-16
Acórdão n.º **1301-002.519**

S1-C3T1
Fl. 2.329

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar arguição de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência de CSLL. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felicia Rothschild que davam provimento integral ao recurso voluntário, inclusive quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Conselheiro Roberto Silva Junior designado redator do voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Por bem resumir a lide, adoto o relatório contido no Acórdão nº 12-82.508 proferido pela 12ª Turma da DRJ/RJO (fls. 2122/2129):

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ (fls. 1.906/ 1.915) e CSLL (fls. 1.917/1.924), relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, nos valores abaixo discriminados, relativos às gratificações, bônus e participações nos lucros atribuídos a diretores estatutários/administradores da companhia, considerados dedutíveis pelo contribuinte.

	CSLL	IRPJ
CONTRIBUIÇÃO	R\$ 3.683.216,41	6.138.694,01
JUROS DE MORA	R\$ 1.257.876,99	2.096.461,65
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 2.762.412,31	4.604.020,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 7.703.505,71	12.839.176,17

O Relatório Fiscal (fls. 31/45) apurou o que se segue:

Não obstante a previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria, o contribuinte registra seus diretores estatutários como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, (ii) DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e (iii) DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.

Na GFIP, são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no código de retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na DIPJ, como Diretores com Vínculo Empregatício.

Se do ponto de vista trabalhista não haveria relevância para esta fiscalização questionar a empresa do motivo de considerar estes administradores como empregados, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal, uma vez que os pagamentos das participações, bônus e gratificações atribuídas aos administradores da CIA foram considerados como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro real.

No caso de empregados a legislação permite estas deduções, no entanto, o Regulamento veda a dedução relacionada a gratificações, participações e outras remunerações variáveis relacionadas aos administradores.

A IN SRF nº 2/69 e o Parecer Normativo CST nº 48/72 definem o critério da legislação fiscal para conceituar a figura de administrador e diretor da pessoa jurídica.

Porém, independentemente da classificação atribuída pelo Banco BNP a seus Diretores, eles são de fato Administradores da Sociedade, mantendo um vínculo estatutário com a CIA, enquanto ocupantes do cargo de diretores eleitos pela Assembléia da CIA, conforme se verifica nos seguintes documentos apresentados pelo contribuinte e anexados ao presente Processo:

- O Estatuto Social prevê que (i) a Administração da Sociedade compete à Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade; (ii) a Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe

assegurar o seu funcionamento regular, ficando investida de poderes para praticar todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais; (iii) a representação da sociedade será feita por Diretores, ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

- Em cumprimento às disposições legais e estatutárias são através dos relatórios da diretoria que são apresentados e publicados os Balanços Patrimoniais e as demais Demonstrações Financeiras, respondendo na forma da Lei pela veracidade das informações prestadas. Conforme Relatório dos Auditores Independentes a *“A administração do Banco é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.”* (Doc. 8 em anexo ao Processo).

- Nas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2011 e 2012, na Nota nº 18 – Transações com Partes Relacionadas, item a – Remuneração do Pessoal-Chave da Administração, consta: *“O Banco é administrado por uma Diretoria. De acordo A remuneração atribuída aos Diretores nos exercícios...”* (grifamos)

- Nas Atas de Assembléia Geral que deliberam sobre a eleição dos membros da Diretoria, é feita a seguinte observação pelo contribuinte: *“O Banco BNP Paribas Brasil S.A. declara através de seus acionistas, que os Diretores ora eleitos (i) preenchem as condições previstas na Resolução nº 3.041/02 e demais regulamentações emanadas do Banco Central do Brasil, (ii) têm pleno conhecimento das disposições constantes do Artigo 147 da Lei 6.404 de 15/12/1976 e (iii) que não estão incurso em nenhum dos crimes previstos em Lei que os impeça a exercer atividades mercantis”.*

A origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores é estatutária, pois remunerações dos administradores devem ser propostas pelo Comitê de Remuneração e aprovadas pela Assembléia. Não se confunde com a participação dos empregados baseado na Lei nº 10.101/2000 que tem como requisito objeto de negociação entre a empresa e seus empregados com a participação do sindicato da categoria, que tem como parâmetro o disposto no acordo assinado, que prevê a isenção previdenciária e dedução como despesa operacional para efeito da apuração do lucro real. Ressalte-se que são os 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 do PLR baseado na Lei 10.101/2000 para cálculo de suas participações.

O fato dos diretores prestarem contas à Assembléia Geral não os torna empregados, pois a sujeição ocorre em relação a um órgão e não a pessoas. A relação dos diretores diante da Assembléia Geral é estatutária, o diretor eleito pela assembléia da CIA nem sempre continuará a ser enquadrado como empregado, já que a manutenção nessa condição dependerá da existência de subordinação jurídica durante o seu mandato. O pagamento de verbas trabalhistas, na falta de subordinação jurídica, torna-se mera liberalidade que não possui o condão de transformar a relação estatutária numa relação de emprego.

Neste sentido o acórdão nº 14-49.207 da DRJ/RPO, o acórdão 1301-00.319 do CARF e a SC nº 89 COSIT, de março de 2015

Quanto à CSLL, no caso em concreto sob análise, o valor das participações, bônus e gratificações atribuídas aos administradores foi considerada no cálculo do resultado do exercício (Base de Cálculo da CSLL), contrariando o disposto na Lei 6.404/76 em seu artigo 187 e o art. 45, § 3º da Lei nº 4.506/64.

Neste sentido o Acórdão do CARF nº 1202-001.141 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária e a SC nº 89 COSIT.

A base de cálculo utilizada foi extraída das folhas de pagamento (doc. 7 em anexo ao Processo) cujos valores foram devidamente tributados na pessoa física do beneficiário, informados na DIRF entregue pelo contribuinte no código 0561: Rendimentos do trabalho Assalariado.

Diante do exposto, lavramos o Auto de Infração dos valores considerados dedutíveis pelo contribuinte na apuração do Imposto de Renda e CSLL a pagar, relacionados a PLR, bônus, bônus diferido e gratificações atribuídos a diretores estatutários/administradores da CIA, contrariando os dispositivos citados nos itens acima.

Como os fatos geradores lançados no Auto de Infração que integra o presente Processo Administrativo Fiscal estão devidamente registrados na contabilidade da empresa, não foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte foi cientificado em 09/12/2015 (1.927/1.928) e apresentou impugnação (fl. 1.945/1.982) em 07/01/2016, alegando em síntese:

1. Da nulidade dos autos de infração

De acordo com a fiscalização, a PLR paga aos diretores não teria sido a da Lei nº 10.101/00, e sim, a participação nos lucros prevista nos parágrafos do art. 152 da Lei nº 6.404/76, motivo pelo qual seria indedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

O referido artigo traz alguns requisitos, para que o pagamento tenha a natureza de participação nos lucros dos administradores, como: (i) necessidade de que o Estatuto tenha previsão de distribuição de no mínimo 25% de dividendos (ii) que tenha ocorrido a distribuição do dividendo obrigatório mencionado no item anterior; (iii) tal participação não poderá superar a remuneração anual dos administradores nem 10% dos lucros.

A fiscalização deveria comprovar que a participação cumpriu com os requisitos da Lei nº 6.404/76. Não há nem previsão no Estatuto para que ocorra tal pagamento, o que é exigido pelo § 1º do art. 152 da lei nº 6.404/76.

A insegurança na determinação da infração conduz ao cerceamento do direito de defesa, vez que não há como o sujeito passivo se defender de uma acusação que não se encontra concretamente tipificada.

2. Da evidente contradição da fiscalização quanto à natureza dos pagamentos realizados a título de PLR.

De maneira completamente contraditória, com relação ao mesmo período e aos mesmos sujeitos (diretores) nos autos do processo nº 16327.720716/2015-79 foi constituído crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias sob a justificativa de que os Planos de PLR não atendiam os requisitos legais e, por esta razão, a participação nos lucros pagas aos diretores integrariam o salário de

contribuição, ficando sujeitas, desta forma, à incidência de contribuição previdenciária.

Afirma que a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados. Ora, se é paga em retribuição aos serviços prestados, desde logo se verifica que o fiscal busca desqualificar a participação nos lucros ou resultados para que seja tratada como remuneração.

Ou a participação nos lucros ou resultados se enquadra na hipótese de não incidência prevista pela Lei nº 8.212/91, não se sujeitando à contribuição previdenciária e sendo dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que paga nos termos da Lei nº 10.101/2000 ou é considerada como remuneração, o que se admite somente a título de argumentação, sendo da mesma forma dedutível das bases do IRPJ e da CSLL.

3- Da regra geral para dedutibilidade de despesas

De acordo com o artigo 299 do RIR/99 despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

As despesas com pagamentos de remuneração de quem pratica a atividade, de quem produz, estão enquadradas no conceito de despesas operacionais, por serem normais, necessárias e usuais à atividade de qualquer empresa, assim como a parcela/porção variável componente da retribuição dos empregados (no caso da autuação combatida, os bônus, o bônus diferido e as gratificações).

Cita doutrina e jurisprudência.

Ainda que os pagamentos realizados pelo Impugnante a título de retribuição por produtividade, como o PLR, o Bônus, o Bônus Diferido e a Gratificação aos seus empregados sejam entendidos como remuneração, o que se alega apenas a título argumentativo, é certo que tais despesas são, indubitavelmente, operacionais e, portanto, dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão pela qual não poderia a Fiscalização glosá-las sob o pretexto de que não teriam sido cumpridos os requisitos legais.

4. Da dedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR aos diretores empregados.

A fiscalização sugere é que tenha ocorrido uma espécie de fraude por parte do contribuinte, na medida em que teria entabulado contratos de trabalho com seus diretores, quando, na verdade, é muito fácil de se constatar que a maioria esmagadora dos diretores foi contratada anos antes de o contribuinte ter apresentado seu primeiro plano próprio de participação nos lucros.

O impugnante não concentra a remuneração variável dos seus diretores nos planos de PLR. Há o pagamento de bônus e bônus diferido em valores muito superiores à PLR, os quais são, inclusive, devidamente tributados pelas contribuições previdenciárias.

No estatuto não há previsão para a distribuição de lucros aos administradores.

Os pagamentos realizados pela impugnante aos seus diretores pautaram-se em instrumentos firmados nos exatos termos da lei nº 10.101/2000, diploma que não faz qualquer restrição ao pagamento da PLR aos diretores empregados.

Cita o art. 12 da Lei nº 8.212/91, o art. 10, § 2º do Decreto nº 2.173 de 1997 e o Parecer MPAS/CJ Nº 1.704/99.

O Estatuto do Impugnante não permite a conclusão de que os diretores teriam poderes de administração, como foi alegado pelo Sr. Agente Fiscal. Isso porque, de acordo com o art. 14 do Estatuto, a diretoria tem competência apenas para coordenar o andamento das atividades da sociedade, de acordo com as ordens da Assembléia Geral e/ou do Diretor Presidente.

Quanto à subordinação do diretor Rogério Monteiro, ela pode ser evidenciada pelo organograma (fl. 1.962) onde aparece subordinado hierarquicamente ao Diretor-Presidente e funcionalmente a responsável pelas atividades legais na América Latina.

Todos os demais diretores do contribuinte encontram-se em situação semelhante ou ainda subordinados funcionalmente a mais profissionais ainda localizados no exterior.

Assim, nenhum dos diretores do contribuinte pode com independência total gerir seus próprios negócios, decidir pela contratação ou demissão de empregados, definir-lhes salários ou benefícios, entre tantas outras atividades, sem que para isso obtenha previamente as autorizações necessárias.

A simples eleição ao cargo de diretor não é determinante para afastar a relação de trabalho, já que sua característica determinante é a subordinação aos comando da empresa, tal como entendimento já sumulado pelo Colendo Tribunal Superior do Trabalho (Sumula 269).

Os diretores passam como qualquer empregado, pelo processo anual de avaliação aplicado aos demais empregados do banco e estão sujeitos a normas rígidas relativas a horários de trabalho, prestação regulares de contas acerca de suas atividades, caracterizando, o vínculo de subordinação típico de uma relação de emprego.

Cita jurisprudência no sentido da possibilidade de vínculo empregatício ao diretor estatutário e doutrina. Menciona decisão do TST que entendeu pelo vínculo trabalhista do diretor estatutário, uma vez que havia subordinação e decisões do CARF.

Acrescenta que o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda – CST nº 109, de 22 de setembro de 1975, que ao diferenciar a figura dos funcionários de alto nível dos administradores das sociedades, expôs que estes últimos exercem funções de gerência da empresa, enquanto que os funcionários de alto nível, são empregados, exercem funções de gerência na empresa.

Mesmo que se admitisse que os pagamentos de PLR se fundamentaram pelo artigo 152 da Lei nº 6.404/76, ainda assim, estes enquadrar-se-iam no disposto na Lei nº 10.101/2000, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, conforme foi amplamente decidido pelo CARF em processos envolvendo contribuições previdenciárias (Acórdão nº 2403-002.336).

Fácil ver que a autuação aqui combatida somente sobrevive graças ao desrespeito às normas constitucionais, às leis e ao princípio da estreita vinculação da atividade administrativa que, como se sabe, limita, dá contorno e controla a atividade do Estado.

Aponta ainda a Solução de Consulta 368 da COSIT que reconhece a possibilidade de pagamento de PLR, sem a incidência de contribuição previdenciária, para diretor estatutário, desde que seja empregado.

5. Da dedutibilidade das despesas com os pagamentos de bônus e bônus diferido

Os pagamentos realizados constituem despesas necessárias, usuais e normais da empresa, nos termos do artigo 299 do RIR99.

Os diretores são empregados que exercem função subordinada, e ainda, prestam seus serviços de forma não-eventual, subordinada e onerosa, ou seja, são trabalhadores que possuem relação de emprego com o impugnante.

Os pagamentos de bônus e bônus diferido foram realizados sob a égide de contratos de trabalho, seja por força de disposição legal ou seja por força de ajuste entre as partes (empresa e empregado) mediante o estabelecimento de metas.

No caso em que o pagamento possuía natureza remuneratória o Impugnante procedeu ao recolhimento dos respectivos encargos sociais, fato que corrobora todo o exposto.

Os argumentos da fiscalização não estão resguardados por qualquer elemento de prova, e constituem mera presunção.

6. Da dedutibilidade das despesas com o pagamento de gratificações

O fiscal considerou indedutível o pagamento realizado ao diretor apenas e tão somente tendo como base a denominação contida na folha de pagamento. Contudo, não há qualquer explicação sobre os motivos que levaram a conclusão de que tal pagamento seria indedutível, o que leva, por si só, à improcedência da autuação fiscal.

O diretor é de fato empregado do impugnante, todos os valores que compõem o seu salário são dedutíveis das bases de IRPJ e CSLL. O valor pago ao Sr. Hiram é um mero complemento da remuneração devida por ocasião do seu desligamento da companhia.

7. Ad Argumentandum – Da dedutibilidade da remuneração dos administradores

Com relação à acusação de que a PLR não teria sido paga nos termos da Lei nº 10.101/2000 deve-se mencionar que não foi produzida pela fiscalização qualquer tipo de prova demonstrando que tais valores seriam decorrentes da participação nos lucros prevista no art. 152, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.404/76.

O referido artigo traz alguns requisitos para que o pagamento tenha a natureza de participação nos lucros dos administradores, como (i) necessidade de que o Estatuto tenha previsão de distribuição de no mínimo 25% de dividendos (ii) que tenha ocorrido a distribuição do dividendo obrigatório (iii) tal participação não poderá superar a remuneração anual dos administradores nem 10% dos lucros – prevalecendo o menor desses limites.

Não foi demonstrado no auto de infração o cumprimento desses requisitos, não podendo se considerar que estaríamos diante de uma participação estatutária.

Não sendo PLR da Lei nº 10.101/2000, nem participação nos lucros da Lei nº 6.404/76, os valores pagos só podem ser, então, parte da remuneração dos administradores prevista no caput do art. 152 da Lei nº 6.404/76.

Em sendo assim, por se tratar de remuneração dos administradores tem a sua dedutibilidade assegurada pelo caput do art. 357 do RIR/99.

Com relação ao Bônus, bônus diferido e gratificações, o mesmo raciocínio é aplicável.

8. Ad argumentandum – Da inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL, das despesas com o pagamento de PLR, Bônus, Bônus Diferido e Gratificação.

Não foi apontada qualquer legislação para fundamentar a suposta necessidade de adição, das despesas com remuneração dos diretores empregados, à base de cálculo da CSLL, o que macula a validade do presente lançamento, por ofensa ao Princípio da Legalidade.

No art 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente ao bônus, bônus diferido e gratificação.

Cita decisão da RFB sobre a dedutibilidade das gratificações pagas a dirigentes da base de cálculo da CSLL.

9. Do descabimento da cobrança de juros sobre a multa

Não obstante tenha deixado de constar da autuação, a clara indicação dos juros incidentes sobre a multa, na prática se verifica que os juros sobre a multa de ofício são incluídos no montante correspondente à atualização do principal, passando a incidir após a data da lavratura do auto de infração.

Entretanto, é certo que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa, por absoluta ausência de previsão legal.

Aponta decisões do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos fiscais.

A DRJ, ao analisar a impugnação de fls 1945/1982, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seu pedido improcedente.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Primeiramente, impende registrar que o Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço.

PRELIMINARES

DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Sustenta a recorrente que o agente fiscal entendeu que a PLR paga aos seus diretores não teria sido a da Lei nº 10.101/00, mas, sim, parte da remuneração a eles devida, nos termos dos parágrafos do art. 152 da Lei nº 6.404/76, motivo este considerado como indedutível para fins fiscais.

No entanto, a Recorrente entende ser improcedente o entendimento fiscal, visto que a remuneração prevista naquele artigo exige algumas formalidades, tais como: (i) assembleia geral definindo o montante global ou individual dessa remuneração, ato societário que jamais aconteceu; e (ii) disposição estatutária estabelecendo dividendos obrigatórios ou participação nos lucros a esses profissionais, que não existe nos estatutos sociais da Recorrente.

Ainda, alude que, uma vez afirmado que a PLR paga pelo Recorrente não é a da Lei nº 10.101/00, como entende a Recorrente, e sim a da Lei 6.404/76, deveria este ter realizado prova nesse sentido. Com efeito, a Recorrente alega que todos os documentos acostados aos autos comprovam a procedência de suas afirmações, isto é, que os pagamentos realizados aos Diretores foram feitos com base na PLR da Lei nº 10.101/00.

Dessa forma, conclui que o agente fiscal ao deixar de realizar provas para comprovar que as remunerações pagas aos diretores não são aquelas previstas na Lei nº 10.101/00, o lançamento fiscal seria nulo. Vejamos:

"Deveras, não há uma linha sequer no TVF dedicada pelo Sr. Agente Fiscal à demonstração dos elementos empíricos verificados durante a inspeção que pudessem levar à tal conclusão, o que, da mesma forma, não é infirmado pelas breves razões trazidas no acórdão recorrido, que, frise-se, limitam-se a suposto descumprimento de requisitos de forma do lançamento, relacionados à ciência do auto de infração."

Adiante, afirma que a decisão recorrida apenas confirmou a autuação fiscal, de modo afirmar que todos os pagamentos feitos pela Recorrente foram à título de PLR, nos termos da Lei 6.404/76, não analisou os argumentos de defesa nesse tocante, tal como exige a Lei nº 9.784/99, igualmente sendo nula por falta de fundamentação.

Entendo que tais argumentos não devem prevalecer, apenas pontuou que as alegações são, em verdade, de mérito, enfrentando-as ao longo do voto. Vejamos este excerto da decisão:

"A interessada alegou nulidade do auto sob o fundamento de cerceamento de defesa, uma vez que entende que caberia à fiscalização provar que a participação cumpriu os requisitos da Lei nº 6.404/76.

A Lei nº 10.010/2000 trata da participação no lucro e tem como requisito objeto de negociação entre a empresa e seus empregados com a participação do sindicato da categoria, e prevê a isenção previdenciária e dedução como despesa operacional para efeito da apuração do lucro real.

Assim a questão principal a ser analisada é a dedutibilidade, na apuração do Lucro Real, das participações, gratificações e bônus pagos aos diretores.

Esta questão será apreciada ao longo do Voto."

Com efeito, a decisão pontuou que os requisitos inerentes ao contraditório e à ampla defesa foram observados com a ciência integral do auto de infração, base legal imputada e descrição fática.

Importante ressaltar que nos Relatório Fiscal analisou o vínculo dos diretores com a empresa, de modo a constar que os diretores/administradores mantêm um vínculo estatutário com a Recorrente, enquanto eleitos como diretores por Assembléia (fl.36), e não como empregados (celetista), motivo que ensejou a não aplicação da nº 10.101/00.

Ademais, tais argumentos de supostos vícios não acarretam nulidade na autuação, pois são alegações de ordem de mérito que visam desqualificar a infração cometida.

Por oportuno, não foi vislumbrada as hipóteses de nulidade dos atos e termos lavrados, de acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a saber:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Observa-se, pois, que este dispositivo não é aplicável ao presente caso. Logo, não há que se falar em nulidade do auto de infração por ausência das formalidades em questão, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada pela Recorrente.

Destarte, o auto de infração se serviu de todos os requisitos formais exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não invalidando o exercício da ampla defesa no processo, bem como apontando a capitulação legal e a descrição da infração cometida.

DA CONTRADIÇÃO DA FISCALIZAÇÃO QUANTO A NATUREZA DOS PAGAMENTOS REALIZADOS A TÍTULO DE PLR

A Recorrente aduz que a contradição reside no fato de que o agente fiscal considerou as despesas de pagamentos de participações nos lucros e gratificações como sendo indedutíveis para fins fiscais, mas, de outro lado, as considerou como salário de contribuição para fins de contribuição previdenciária (objeto do PTA nº 16327.720716/2015-79).

Conforme já explanado na decisão da DRJ, tal assertiva não prospera. Isso porque se trata de normas próprias que impedem na apuração do lucro real, a dedução de

quaisquer valores pagos aos sócios a título de participação nos lucros ou de gratificações, objeto dessa autuação fiscal.

Nesse ponto, ressalta que o entendimento do PTA nº 16327.720716/2015-79 é que o pagamento de PLR somente estará vinculado à remuneração, isto é, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago de acordo com os termos e requisitos da Lei. 10.101/2000. Vejamos o excerto da decisão:

“No processo em julgamento discute-se se os diretores são administradores, já que a lei veda a dedução como custo ou despesas operacionais, das gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

No processo nº 16327.720716/2015-79 o que se discute é se há o vínculo empregatício.

Ou seja, verifica-se que não há qualquer contradição entre o auto em julgamento e aquele relativo as contribuições previdenciárias. Claro que o julgamento pode entender pela improcedência dos autos, mas não há contradição. Trata-se de questões de mérito que serão apreciadas cada qual em seu julgamento.

Conclui-se, portanto, que as razões de autuações destes autos com as daquele processo (contribuições previdenciárias) não se confundem, vez que os pressupostos fáticos e legais são distintos. Portanto, o pleito da nulidade não subsiste.

MÉRITO

DA DEDUTIBILIDADE DA DESPESA COM PAGAMENTOS DE PRL, BÔNUS, BÔNUS DIFERIDO E GRATIFICAÇÕES

De início, a Recorrente cita o art. 299 do RIR/99, alegando que as despesas incorridas à título de PLR, gratificações e bonificações são dedutíveis para fins fiscais, conquanto são normais, usuais e necessárias.

Adiante afirma que os pagamentos por ela realizados a título de retribuição por produtividade, como a PLR, Bônus, Bônus Diferido e a Gratificação aos seus empregados estão enquadradas no conceito de despesas operacionais (inerente da prática de sua atividade produtora).

Alega a existência de vínculo e relação empregatícia entre a Recorrente e seus diretores à medida que apresentou as disposições dos planos de participação nos lucros. Assim a PRL concedida aos diretores é aquela prevista na Lei nº 10.101/00.

Com efeito, ressalta que a PRL concedida aos diretores não poderia ser a prevista no art. 152 da Lei nº 6.404/72, sobretudo, por não preencher o requisitos exigidos por esta, sobretudo, pela ausência de previsão estatutária citada à fl. 2196, a saber:

“§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração

anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.” (g.n.)

Destarte, a Lei nº 10.101/00 não traz qualquer limitação para a distribuição de PLR a diretores empregados, bem como não distingue as funções exercidas pelos empregados, reconhecendo inclusive a figura do diretor empregado, o que legitima a dedutibilidade da PRL.

Cita o art. 3º da CLT, revelando que a relação de trabalho se estabelece pelos fatos e independe de contrato ou registro em CTPS

Sugere ainda que o estatuto não permite que os diretores tenham poderes de administração, tendo competência apenas para coordenar o andamento das atividades da sociedade, de acordo com as ordens da Assembleia Geral e/ou Diretor Presidente, conforme arts. 12 e 14 do Estatuto Social da Recorrente.

Informa que a maioria dos diretores do Contribuinte encontram-se em situação semelhante ou, ainda, subordinados funcionalmente a mais profissionais localizados no exterior.

Adiante, enfatiza que a simples eleição ao cargo de diretor não é determinante para afastar a relação de trabalho, já que sua característica determinante é a subordinação aos comandos da empresa, tal como entendimento já sumulado pelo Colendo Tribunal Superior do Trabalho (Súmula 269).

Concluindo que, todos os diretores, da mesma forma que os demais empregados, submetem-se ao cumprimento de normas rígidas relativas a horários de trabalho, prestação regulares de contas acerca de suas atividades, caracterizando, de forma clara, que existe, sim, um vínculo de subordinação, típico de uma relação de emprego. Sendo a figura, do diretor empregado reconhecida, cuja verificação se extrai da análise do caso concreto, o que não foi realizado pelo agente fiscal.

Assim, pleiteia que os valores pagos a título de PLR aos diretores da Recorrente sejam dedutíveis para fins fiscais, tendo em vista que se trata de diretores empregados.

Ademais entende que as despesas relativas a bônus e bônus diferido, por serem necessárias, normais e usuais à atividade da empresa, também são dedutíveis para fins fiscais.

Quanto às gratificações, a fiscalização entendeu que o procedimento adotado pela Recorrente não estaria correto, conforme fl. 44 dos autos. Foi realizada apenas um pagamento a título de gratificação para o Sr. Hiram Maisonnave Júnior, não havendo no TVF qualquer explicação sobre os motivos que levaram à conclusão da indedutibilidade do pagamento.

Passemos às razões de decidir.

A controvérsia nos autos reside na dedução fiscal dos pagamentos a título de PRL, Bônus, Bônus Diferido e Gratificações aos diretores da empresa.

Os artigos que vedam as deduções pretendidas pela Recorrente estão mencionados no item 06 do TVF, a saber:

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;

(...)

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).

Com relação à PRL, a fiscalização entendeu que esta não deveria ter sido paga, nos termos da Lei nº 10.101/00, sobretudo, por se trata de diretores da empresa, e não de empregados, como faz crer a Recorrente. Assim, a PRL previstas para esses caso seria a art. 152, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.404/76.

Destaca-se que art. 463 do RIR/99 preceitua que só 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.

No caso dos autos, para justificar a dedutibilidade, a Recorrente alega que apesar da função de diretores eles são empregados como qualquer outro funcionário. Isto é caracterização pelo aspecto fático de suas funções, sendo evidenciado o vínculo de subordinação deles para com a empresa.

Pois bem, entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente devem prosperar. O argumento da decisão que não há o vínculo celetista, e sim estatutário, é frágil. Isso porque além de serem registrados, a lei reconhece a figura do diretor empregado, in verbis:

Decreto-Lei nº 5.452/1943 (CLT)

Art. 3º considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.

Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997,

Art 10, § 2º, que “considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja promovido para cargo de direção, mantendo as características inerentes à relação de emprego.”

Além do mais, a empresa apresentou os planos de PLR, contendo a remuneração variável paga a seus diretores, tendo realizado o pagamento das contribuições previdenciárias, conforme fls. 2.194, nos termos da Lei nº 10.101/2000.

Ressalta-se que a decisão recorrida foi silente sobre a legislação que traz a suposta restrição em efetuar a distribuição de PLR a empregados que exerçam função de diretoria de empresas.

Assim, o fato de os diretores figurarem no estatuto social da empresa não descaracteriza, por si só, a situação fática da existência dos elementos caracterizadores da relação empregatícia, sobretudo, o da subordinação claramente presente na relação dos envolvidos.

No caso em comento, não resta dúvida sobre o caráter da subordinação da diretoria frente à Assembléia Geral e/ou do Diretor Presidente, conforme pontua pela Recorrente, no art. 14 e 15 de seu Estatuto à fl. 88. Confirma-se:

“Artigo 14 - Compete à diretoria:

(i) coordenar o andamento das atividades normais da Sociedade, incluindo a implementação das diretrizes e políticas fixadas em Assembléias Gerais e/ou pelo Diretor Presidente em relação à área comercial, financeira, técnica, administrativa e de planejamento da sociedade; e

(ii) praticar outros atos que lhe venham a ser especificados pela Assembléia Geral ou pelo Diretor Presidente.

Artigo 15 - Compete exclusivamente ao Diretor Presidente:

(i) decidir sobre as atribuições de funções aos Diretores Vice-Presidente e Diretores;

(ii) manter e permanecer coordenação entre a Diretoria e os acionistas;

(iii) supervisionar e orientar as atividades dos demais Diretores Vice-Presidentes e Diretores;

(iv) indicar os respectivos substitutos dos Diretores Vice-Presidentes para determinados fins e prazos;

(v) indicar seu substituto, dentre os demais Diretores, nas suas ausências ou impedimentos; e

(vi) presidir Reuniões da Diretoria.

Ademais, frisa-se que a Justiça do Trabalho possui como princípio norteador a primazia da realidade dos fatos, os quais se sobrepõem às formalidades documentais. Ainda, se assim não fosse, os diretores estão formalmente registrados, regidos pela CLT, o que atesta a validade da relação empregatícia estabelecida no presente caso.

Inclusive, a questão já foi objeto de Súmula no TST, que diz que a eleição para cargo de diretor estatutário não suspende o contrato de trabalho do empregado, caso for mantido o vínculo de subordinação, senão vejamos:

Súmula nº 269 do TST

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO

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.

Em que pese a discussão travada nos autos sobre o fato de os diretores estatutários serem ou não empregados e já aqui combatida, importante destacar também que, mesmo na hipótese de pagamento do PLR nos moldes da Lei nº 10.101/00, tal dispêndio deverá cumprir alguns requisitos.

Isso porque, a Lei nº 10.101/00, a qual lista as diretrizes a serem cumpridas na instituição da PLR, sob pena de os valores pagos serem caracterizados como verbas remuneratórias. Desta forma, a referida lei elenca as principais formalidades a serem observadas para a instituição da PLR, a saber:

(i) negociação entre a empresa e seus empregados, mediante uma comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou convenção ou acordo coletivo;

(ii) existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;

(iii) arquivamento do plano na entidade sindical dos trabalhadores;

(iv) proibição do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

Diante do exposto, resta claro que os pagamentos de PRL podem abarcar os diretores empregados da Recorrente. Assim, uma vez cumpridos os requisitos da lei nº 10.101/2000, tais valores correspondem à rendimentos e, portanto, dedutíveis para fins fiscais, nos termos do arts. 359 e 462 do RIR/99, *in verbis*:

Subseção XVII

Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa

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

Subseção I

Participações Dedutíveis

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

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

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

Com relação a dedutibilidade das despesas com pagamentos de bônus, bônus diferidos e gratificações também se cinge quanto a alegação de vínculo empregatício ou não dos diretores.

Assim, conforme se concluiu que se trata de diretores empregados e receberam pagamentos a este título, os dispositivos aplicados pela fiscalização (arts. 303 e 463 RIR/99) não são mais aplicáveis ao caso concreto, mormente por se tratarem de pagamentos a administradores.

Ademais, verifica-se que os pagamentos a título, bônus, bônus diferido e gratificação foram realizados sob a égide de contratos de trabalho, pagos como contraprestação do serviço prestado. Nesse sentido, transcrevo o artigo 457 da CLT, o qual dispõe:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Assim, por se tratarem de remuneração, tais pagamentos são dedutíveis para fins fiscais, nos termos do caput do art. 357 do RIR/99.

Portanto, entendo que a autuação fiscal deve ser cancelada nesse ponto.

DA ADIÇÃO DOS VALORES À BASE DE CÁLCULO DA CSLL

A Recorrente alega a inexistência de previsão legal de inclusão na base de cálculo da CSLL, das despesas com o pagamento de PLR, bônus, bônus diferido e gratificações.

Nesse ponto o art. 57 da Lei nº 8.981/95 diz que:

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Não obstante as regras gerais para IRPJ e CSLL serem as mesmas, tais como os períodos de apuração, de pagamento, prestação de informações, cobrança, penalidades, etc, cada qual, contudo, possuem a sua própria base de cálculo e respectiva alíquota.

Nesse caso, se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.

Em matéria tributária vige o princípio da estrita legalidade e, por conta de seus efeitos é que a obrigação tributária é constituída em *numerus clausus*, ou seja, as hipóteses de tributação devem vir descritas em Lei em hipóteses fechadas.

Não existe em nosso ordenamento pátrio a tributação por analogia e é justamente essa conduta que o princípio da legalidade visa coibir, até porque a falta de previsão legal geraria insegurança jurídica, vez que o contribuinte nunca saberia ao certo quando pagar ou não o tributo.

Tendo em vista que a CSLL tem regras que lhes são próprias, não deve aplicar para fins de composição de base de cálculo desta regras que são próprias do IPRJ, sob pena de afrontar o princípio da legalidade. Este Colegiado já se manifestou nesse sentido confira-se:

“(...) CSLL – LANÇAMENTO DECORRENTE. As regras de dedutibilidade de despesas, dirigidas expressamente à apuração do lucro real, não se aplicam de forma reflexa à Contribuição Social sobre o Lucro. Por isso, na inexistência de dispositivo legal que determine a adição de determinada despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, não há como exigí-la. (Ac. 1401000.962 - 10/04/2013).

Desse modo, ante a ausência de previsão de adição das despesas com o pagamento de PLR, bônus, bônus diferido e gratificações na base de cálculo da CSLL, entendo, portanto, que deve ser cancelada a exação fiscal nesse ponto.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigências fiscais no tocante à CSLL.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O contribuinte pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme fls. 2.223/2.225.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

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 (...)

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.

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "sobre os débitos a que se refere este artigo". Por seu turno, o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Nesse sentido, o professor Luciano Amaro explana que:

"No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, freqüentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio de multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação" (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo. Editora Saraiva, 2006, p. 439/440).

Dessa forma, verifica-se que a multa não tem a finalidade arrecadatória, apenas visa desestimular o comportamento ilícito, enquanto que o tributo é fruto da realização do fato lícito, que tem por objetivo a produção da receita pública.

Processo nº 16327.721046/2015-16
Acórdão n.º **1301-002.519**

S1-C3T1
Fl. 2.347

Julgo, por conseguinte, procedente o pedido do contribuinte no que se refere à não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta questão.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar-lhe TOTAL provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência fiscal quanto a indedutibilidade dos pagamentos à título de PRL, bônus, bônus diferido e gratificações.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

Não obstante o bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, peço licença para dele divergir no que toca ao ponto central da controvérsia, envolvendo as glosas das deduções que reduziram a base de cálculo do IRPJ.

O Relatório Fiscal de fls. 31 a 45 apontou como infração a "*indedutibilidade das participações nos lucros ou resultados, gratificações, bônus e bônus diferido atribuídos a administradores, nos anos-calendário 2011 e 2012*". Em outras palavras, o ilícito tributário, colhido no procedimento fiscal, consistiu na dedução indevida da base de cálculo do IRPJ de valores pagos aos administradores da pessoa jurídica a título de participações nos lucros e resultados; gratificações; bônus; e bônus diferido.

A ineditabilidade prende-se ao fato de que tais administradores, no entender da autoridade fiscal, não eram empregados da pessoa jurídica. Não se revestia de natureza jurídica empregatícia o vínculo que unia a recorrente aos beneficiários dos pagamentos feitos a pretexto de PLR.

Tal constatação é importante na medida em que só o empregado faz jus à participação nos lucros ou resultados, na forma da Lei nº 10.101/2000.

Quanto aos demais pagamentos, feitos a título de gratificação e bônus, é a legislação do IRPJ que, de forma expressa, fixa a ineditabilidade de tais verbas quando pagas a administradores.

Eis a dicção do Regulamento do Imposto de Renda - RIR:

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).

As glosas, portanto, foram motivadas pelo fato de os beneficiários dos pagamentos de PLR, gratificações e bônus não serem empregados. Não por acaso, a linha de defesa adotada pela recorrente ficou centrada na tese de que as pessoas físicas que receberam os pagamentos, embora administradores, o eram conservando a condição de empregados.

Em torno desse ponto, em resumo, controvertem a Fiscalização e a recorrente.

De início, é preciso deixar claro que a identificação de um vínculo empregatício se faz à luz da legislação trabalhista, adotando, se necessário, os critérios estabelecidos pela jurisprudência emanada do órgão de cúpula da Justiça do Trabalho.

A Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, no art. 3º, fornece os requisitos que caracterizam o vínculo empregatício, fazendo-o ao definir a figura do empregado:

Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Pelo entendimento extraído do art. 3º da CLT, haverá relação de empregado quando se verificar prestação de serviços por pessoa física, desde que não seja eventual, tendo onerosidade e subordinação.

O Professor Maurício Godinho Delgado, sobre o assunto, explica:

Desse modo, o fenômeno sociojurídico da relação de emprego deriva da conjugação de certos elementos inarredáveis (elementos fático-jurídicos), sem os quais não se configura a mencionada relação.

Os elementos fático-jurídicos componentes da relação de emprego são cinco: a) prestação de trabalho por pessoa física a um tomador qualquer; b) prestação efetuada com personalidade pelo trabalhador; c) também efetuada com não-eventualidade; d) efetuada ainda sob subordinação ao tomador dos serviços; e) prestação de trabalho efetuada com onerosidade.

A CLT aponta esses elementos em dois preceitos combinados. No caput de seu art. 3º: "Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário". Por fim, no caput do art. 2º da mesma Consolidação: "Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação de pessoal de serviços".

Tais elementos são, portanto, trabalho não-eventual, prestado "intuitu personae" (personalidade) por pessoa física, em situação de subordinação, com onerosidade.

Esses elementos ocorrem no mundo dos fatos, existindo independentemente do Direito (devendo, por isso, ser tidos como elementos fáticos.) Em face de sua relevância sociojurídica, são eles porém captados pelo Direito, que lhes confere efeitos compatíveis (por isso devendo, em consequência, ser chamados de elementos fático-jurídicos). (Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 7ª ed, 2008, p. 290)

De todos esses elementos, o traço de fato caracterizador do contrato de trabalho é a subordinação jurídica, que consiste na sujeição a diretivas constantes e analíticas sobre o modo e o tempo em que deverá ser executada a prestação de serviços. (Alice Monteiro de Barros. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 2005, p. 215)

Na mesma linha, o Professor Maurício Godinho afirma que a subordinação jurídica, entre todos os elementos, é o que ganha maior proeminência na conformação do tipo legal da relação empregatícia. A subordinação *"corresponde ao polo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o*

poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará". (Obra citada, p. 301 e 302)

Sobre a natureza da subordinação no contrato de trabalho, concluiu o referido jurista:

A subordinação classifica-se, inquestionavelmente, como um fenômeno jurídico, derivado no contrato de trabalho estabelecido entre trabalhador e tomador de serviços, pelo qual o primeiro acolhe o direcionamento objetivo do segundo sobre a forma de efetuação da prestação do trabalho. (Obra citada, p. 303)

Fica claro, de tudo que se afirmou sobre o contrato de trabalho, que em um dos polos se encontra o empregado, que presta serviços com subordinação ao tomador dos serviços (o empregador), que está no polo oposto, a exercer poder de direção.

O poder de direção é uma das facetas do chamado poder empregatício, que compreende, além do poder diretivo, os poderes regulamentar, fiscalizatório e disciplinar. A relação de emprego, como se vê, é nitidamente assimétrica, sendo inconfundíveis as posições jurídicas dos respectivos sujeitos.

É nesse contexto, pois, que se insere o problema de determinar a natureza jurídica do serviço prestado pelo administrador de sociedade anônima, o qual, no mais das vezes, exerce parcela significativa do poder do empregador, e nessa condição não pode ser tido como empregado, que se acha no polo contrário da relação jurídica.

O E. Tribunal Superior do Trabalho - TST consolidou, no enunciado da Súmula 269, entendimento inequívoco nessa direção:

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO. 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.

A jurisprudência do E. TST firmou uma regra geral: **o empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o contrato de trabalho suspenso.**

Entendeu o órgão de cúpula da Justiça do Trabalho que o exercício de elevadas funções de administração e direção no topo da organização empresarial afasta, em regra, a condição de empregado, dada a incompatibilidade do exercício concomitante do poder empregatício e da prestação de serviço com subordinação.

A essa regra, entretanto, o E. TST abriu uma exceção; ou seja, apesar de o empregado ser alçado à condição de diretor, continuará em vigor o contrato de trabalho se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego. A regra é a suspensão do contrato de trabalho; a exceção é a permanência da subordinação jurídica e, conseqüentemente, da relação de emprego.

Acerca da natureza do vínculo de diretores e administradores de sociedade anônima com a pessoa jurídica, assim se posicionou o jurista João de Lima Teixeira Filho:

Os diretores ou administradores da sociedade anônima são os representantes legais da pessoa jurídica: não podem ser, ao mesmo tempo, empregados da sociedade que, legalmente, representam. Como escreve Miranda Valverde, "o administrador ou diretor eleito pela assembléia geral ou indicado por quem tenha autoridade para tanto, como nas sociedades de economia mista, não contrata com a sociedade o exercício de suas funções. Se o nomeado aceita o cargo, deverá exercê-lo na conformidade das prescrições legais e estatutárias, que presidem ao funcionamento da pessoa jurídica. Adquire uma qualidade, uma situação jurídica dentro do grupo ou corporação, a qual lhe impõe deveres e exige o desenvolvimento de certa atividade a bem dos interesses coletivos". Os diretores da sociedade anônima representam a sociedade, não, porém, como mandatários. Como diz Valverde, o mandato pressupõe dois sujeitos, mas as sociedades "nascem com os órgãos indispensáveis à sua vida de relação. São partes integrantes delas. O funcionamento desses órgãos é que depende de pessoas naturais".

E entendia a jurisprudência, com fundamento no art. 499 da Consolidação, que o empregado, eleito diretor da sociedade anônima, para a qual trabalhava, não perdia aquela condição, considerando-se apenas suspenso o contrato de trabalho, ressalvado o cômputo do tempo de serviço para todos os efeitos legais. Tal entendimento contrariava o próprio art. 499, que trata de cargos de confiança do empregador. Ora, o diretor-administrador de sociedade anônima, como se viu, é órgão da sociedade. A relação entre ele e a sociedade é, juridicamente, da mesma natureza da que existe entre o absolutamente incapaz e o seu representante. Tal como no caso do absolutamente incapaz, o sujeito de direito (sociedade) precisa ter representante para agir na sua vida de relação (pessoas físicas).

Durante o período em que é diretor-administrador o antigo empregado perde esta condição, pela absoluta incompatibilidade entre ambas. Admita-se que o contrato de trabalho não se resolva: fique, tão-somente, suspenso. Mas não há como computar o tempo em que o empregado não podia ser empregado. Este é o entendimento atual do TST (Enunciado n. 269). Aliás, na hipótese de suspensão, o respectivo período, de regra, não é computável como tempo de serviço, salvo expressa exceção. Claro que não haverá incompatibilidade entre o exercício de direção e o contrato de trabalho quando se trata, não de diretor-órgão da sociedade, mas de diretor-empregado (afinal, há "diretores", também, nas sociedades civis...). É a tais diretores que se refere o art. 499: cargo de confiança do empregador. (Instituições de Direito do Trabalho, vol I, Arnaldo Süssekind e outros. 21 ed atualizada. São Paulo: LTr.2003, p. 317)

No mesmo sentido, existem recentes julgados do E. TST, dos quais são exemplos as decisões cujas ementas estão abaixo transcritas:

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO DA RECLAMADA. RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nº 13.015/2014 E 13.105/2015 – PROVIMENTO. DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO. FORMA DE DESTITUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO.

A potencial ofensa ao art. 114, I, da Constituição Federal encoraja o processamento do recurso de revista, na via do art. 896, "c", da CLT. Agravo de instrumento conhecido e provido.

II - RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nº 13.015/2014 E 13.105/2015. DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO. FORMA DE DESTITUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO.

Diante do quadro delineado no acórdão regional, em que não se divisa a existência de relação de trabalho entre as partes, e versando a controvérsia acerca da forma em que se deu a destituição do cargo exercido, questão eminentemente afeta ao direito empresarial (estatuto), inexistente relação que autorize a competência da Justiça do Trabalho, nos termos do art. 114 da Carta Magna. Recurso de revista conhecido e provido.

III – AGRAVO DE INSTRUMENTO DA UNIÃO.

Prejudicada a análise do apelo em face do provimento do recurso de revista do Sebrae. (Processo nº TST-ARR-979-40.2013.5.08.0007)

RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 13.015/2014 - INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. DIRETOR ESTATUTÁRIO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA.

A matéria discutida não se refere a relações de trabalho e outras controvérsias dela decorrentes. Trata-se de reclamação proposta por diretor estatutário, que agia em nome e como órgão da empresa, sendo a Justiça do Trabalho, portanto, incompetente para apreciá-la. Recurso de revista conhecido e desprovido. (Processo nº TST-RR-1034-52.2014.5.09.0322)

Do voto condutor da decisão prolatada no Processo TST nº 1034-52.2014.5.09.0322, se pode extrair o seguinte fundamento:

A discussão acerca do empregado eleito a diretor estatutário e a incompetência da Justiça do Trabalho já foi debatida nesta Corte. À guisa de esclarecimentos cito os seguintes julgados:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA - DIRETOR ESTATUTÁRIO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. Demonstrada divergência jurisprudencial válida, dá-se provimento ao agravo de instrumento para melhor análise do recurso de revista. Agravo de instrumento conhecido e provido.

II - RECURSO DE REVISTA. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. DIRETOR ESTATUTÁRIO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. A matéria discutida não se refere a relações de trabalho e outras controvérsias dela decorrentes. Trata-se de reclamação proposta por diretora estatutária, que agia em nome e como órgão da empresa, sendo a Justiça do Trabalho, portanto, incompetente para apreciá-la. Recurso de revista conhecido e desprovido"(TST-RR-1026-75.2012.5.02.0052, Ac. 8ª Turma, Rel. Min. Márcio Eurico Vitral Amaro, DEJT 10.3.2017).

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO DA RECLAMADA. RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nos 13.015/2014 E 13.105/2015 - PROVIMENTO. DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO. FORMA DE DESTITUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. A potencial ofensa ao art. 114, I, da Constituição Federal encoraja o processamento do recurso de revista, na via do art. 896, "c", da CLT. Agravo de instrumento conhecido e provido. II - RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nos 13.015/2014 E 13.105/2015. DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO. FORMA DE DESTITUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. Diante do quadro delineado no acórdão regional, em que não se divisa a existência de relação de trabalho entre as partes, e versando a controvérsia acerca da forma em que se deu a destituição do cargo exercido, questão eminentemente afeta ao direito empresarial (estatuto), inexistente relação que autorize a competência da Justiça do

Trabalho, nos termos do art. 114 da Carta Magna. Recurso de revista conhecido e provido. III - AGRAVO DE INSTRUMENTO DA UNIÃO. Prejudicada a análise do apelo em face do provimento do recurso de revista do Sebrae. (TST-ARR - 979-40.2013.5.08.0007 , 3ª Turma, Rel. Min. Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, DEJT 29/09/2017)

RECURSO DE REVISTA - INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO - SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL ABERTO - PROGRAMA DE *STOCK OPTIONS* - DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO - CAUSAS DE PEDIR PRÓXIMA E REMOTA AFETAS AO DIREITO EMPRESARIAL. O reclamante, além de ter sido efetivamente eleito diretor estatutário pelo Conselho Administrativo, sempre exerceu a função de administrador da sociedade reclamada. Diretor não é mandatário da sociedade, mas um dos órgãos desta, agindo em nome e como órgão da companhia, pois a "presenta" e pratica os atos necessários para o seu funcionamento regular, como menciona a atual Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76, art. 144). Trata-se de relação jurídica de natureza estatutária, e não contratual (mandatária). Com a Emenda Constitucional nº 45/2004, o art. 114, I e IX, da Constituição da República passou a dispor que a Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar ações oriundas da relação de trabalho e, na forma da lei, outras controvérsias dela decorrentes. Tratando-se de relação jurídica de natureza estatutária que remete ao Direito Empresarial, fica obnubilada a relação de trabalho lato sensu que autorizaria a competência da Justiça do Trabalho, nos termos do art. 114 da Carta Magna, notadamente diante do pedido e da causa de pedir veiculados na inicial. Embora essa relação jurídica eventualmente possa dar azo a questões concernentes à retribuição do autor pela energia empregada em favor da sociedade (relação de trabalho *lato sensu* ou atividade), v.g. a questão concernente ao recolhimento dos depósitos de FGTS devidos ao diretor não empregado, não foi esse o foco da presente reclamação trabalhista. Aqui, as pretensões deduzidas pressupunham discussão a respeito da alienação do controle acionário da reclamada e, em função desta, de eventual direito do reclamante à aquisição prioritária de ações (por meio do plano de investimento denominado "stock options"), matérias eminentemente afetas ao estatuto da sociedade empresária e às prerrogativas dele decorrentes para seus diretores. Assim, a causa petendi remota não é a atividade desenvolvida pelo reclamante, mas controvérsia decorrente da alienação da sociedade e os efeitos desta no plano de investimentos stock options, com o suposto prejuízo para o reclamante na aquisição privilegiada de ações da sociedade empresária. Seja a causa *petendi remota* (alienação da sociedade), seja a *causa petendi* próxima (vencimento antecipado do prazo para aquisição de ações em exercício das stock options) reportam-se a questões eminentemente afetas ao direito empresarial, razão pela qual a condição jurídica do reclamante em relação à sociedade reclamada não sobreleva para o deslinde da controvérsia, a evidenciar que não se trata aqui de lide concernente a relação de trabalho lato sensu, que justifique a competência desse ramo especial do Poder Judiciário. Recurso de revista não conhecido. (RR-685-52.2010.5.02.0203, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, 7ª Turma, DEJT 02/10/15)

DIRETOR - PRESIDENTE ELEITO. ATUAÇÃO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. CONTRATO DE TRABALHO SUSPENSO. Trata-se de diretor estatutário com atribuições efetivamente de diretor não empregado, pelo que o seu direito está restrito apenas em relação às obrigações que a empresa estabeleceu. É entendimento deste Tribunal, consubstanciado na Súmula 269/TST que empregado eleito diretor, como é a hipótese, despoja-se da qualidade de empregado, pela incompatibilidade entre as duas atuações, pois o diretor passa a ser órgão da sociedade, pelo que não se caracteriza a subordinação jurídica, elemento basilar da relação empregatícia. Somente se tivesse ficado nítida a absoluta subordinação

jurídica inerente à relação de emprego é que se poderia alterar o entendimento vinculado à inexistência da relação de emprego, o que não ocorreu na hipótese. Não se trata de Diretor com mero *nomem iuris*. À falta de elementos que justificassem o reconhecimento do vínculo de emprego (art. 3º, da CLT), correto o entendimento do Regional em manter a suspensão do contrato de trabalho durante a investidura no cargo de Diretor-Presidente de uma empresa controlada pela Reclamada no exterior. Revista não conhecida. (EDRR-3515400-42-2002-5-01.0900, Rel. Min. Carlos Alberto R. de Paula, 3ª Turma, 21/05/2004)

Mediante tal entendimento, tem-se que a decisão regional está em consonância com o art. 114, I, da Constituição Federal, já que a discussão posta nos autos não se refere às relações de trabalho e outras controvérsias dela decorrentes, inexistindo a devida subordinação jurídica, tratando-se, na verdade, de um diretor representante da sociedade, que age em nome e como órgão da empresa. (grifos do original)

De tudo quando se disse emerge inarredável a seguinte conclusão: o diretor ou administrador de sociedade anônima, na quase totalidade dos casos, não é empregado, é órgão da empresa. O vínculo jurídico é estatutário, e não empregatício. Dessa forma, caberá àqueles que, em situações concretas, sustentam que o diretor de determinada sociedade anônima é empregado (prestando serviços sob subordinação), fazer prova desse fato.

No caso dos autos, a recorrente insiste em que seus diretores são empregados. Sustenta tal afirmação alegando a existência da anotação nas carteiras de trabalho (CTPS) do diretores; e no fato de ter sido paga indenização trabalhista quando do rompimento do contrato de um deles. Afirma que a prestação de serviços está sujeita a controle, inclusive de horário, e que existe subordinação a diretores no exterior. Aduziu que a legislação previdenciária enquadra esses mesmos diretores como empregados. Disse ainda que no processo nº 16327.720716/2015-79 o Fisco teria admitido a existência de vínculo empregatício.

Como bem lembrou o ilustre Conselheiro Relator, o Direito do Trabalho, entre outros princípios, adota o da primazia da realidade sobre a forma. O reconhecimento do vínculo de emprego depende da maneira como a prestação de serviços efetivamente se realiza, sendo irrelevantes os aspectos formais, inclusive aqueles referentes à existência e ao conteúdo das anotação na CTPS. Portanto, se pode existir contrato de emprego sem que haja a respectiva anotação na carteira de trabalho, pode haver anotação na carteira sem que a ela corresponda qualquer contrato de emprego.

O mesmo se aplica à denominação dada a quaisquer verbas que venham a ser eventualmente pagas. A natureza jurídica de uma verba independe da denominação que se lhe dê, mas sim à causa jurídica que motivou o pagamento.

Quanto à subordinação, elemento fundamental para caracterizar a natureza empregatícia do vínculo, cabe frisar que ela vai além de uma simples prestação de contas. A recorrente afirmou que subordinação existia em relação a diretor residente em outro país. Em primeiro lugar, é muito difícil, do exterior, dirigir e fiscalizar a prestação de serviços subordinados no Brasil. A subordinação a profissionais no exterior não corresponde à subordinação jurídica inerente à relação de emprego, porque quem está fora do País não pode dirigir a prestação dos serviços e, portanto, não pode exercer os poderes típicos do empregador.

É fácil perceber que o exercício do poder empregatício (diretivo, fiscalizador, regulamentar e disciplinar) cabia aos diretores no Brasil. Para comprová-lo basta verificar as

disposições constantes do estatuto da recorrente, reproduzidas no Relatório Fiscal pela autoridade lançadora.

Note-se que os negócios jurídicos realizados pela recorrente o foram na pessoa de seus dirigentes, inclusive os acordos coletivos de trabalho. Fossem tais administradores empregados da recorrente, e haveria um flagrante conflito de interesses quando, por exemplo, das negociações para instituir o PRL, bem como nos demais acordos trabalhistas.

Quanto à alegação de que os diretores estavam sujeitos a controle de jornada e cumprimento de horário, trata-se de assertiva aparentemente divorciada dos fatos e do direito. A própria CLT, quando disciplina a duração do trabalho, exclui expressamente dessa regulamentação os gerentes, diretores e chefes de departamento ou filial (art. 62, inciso II, da CLT). Improvável que o Banco PNB Paribas impusesse a seus diretores o cumprimento de horário; de resto, um fato irrelevante frente aos elementos que demonstram a inexistência de vínculo de emprego.

Por fim, cumpre dizer que nestes autos não se pode discutir o eventual desacerto da decisão proferida no processo administrativo nº 16327.720716/2015-79. A decisão exarada naquele processo, certa ou errada, tem de ser discutida nele.

Em suma, são essas as razões que levam a manter o lançamento na parte relativa às adições à base de cálculo do IRPJ.

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros sobre a multa proporcional aplicada em lançamento de ofício, esta 1ª Turma Ordinária tem posição firmada, se inclinando pela validade dessa incidência. O fundamento legal estaria nos art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN.

Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, de modo a abarcar tanto o tributo, quanto a multa.

Nesse mesmo sentido, decidiu esta 1ª Turma Ordinária no Acórdão nº 1301-002.154, cujo ementa, naquilo que diz respeito ao ponto a aqui tratado, tem a seguinte redação:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Sobre a matéria, o eminente Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto proferiu o seguinte voto:

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento,

dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no caput aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumprido esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. *"Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte "* (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em

Processo nº 16327.721046/2015-16
Acórdão n.º **1301-002.519**

S1-C3T1
Fl. 2.361

02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

Portanto, com base nesses fundamentos, nega-se provimento à pretensão de afastar desde logo a possibilidade de incidir juros de mora sobre a multa.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior