



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

Processo nº 16327.721091/2015-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.966 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria IRPJ E CSLL - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - GRATIFICAÇÕES/PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS ATRIBUÍDAS AOS DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES
Recorrente BANCO ABC BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. DIRETOR EMPREGADO. ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE.

O início do exercício de cargo de diretoria retira a condição de empregado, passando a condição de administrador. Destarte, os valores pagos a diretores nesta condição, a título de participação nos lucros são indedutíveis, nos termos do art. 303 do RIR/1999.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO NÃO PAGO NO VENCIMENTO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, integrando o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios após seu vencimento.

TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. INDEDUTIBILIDADE.

Os tributos e contribuições poderão ser deduzidos, de acordo com o regime de competência, para fins de apuração do lucro real, exceto se houver quaisquer das causas suspensiva de sua exigibilidade previstas no art. 151 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Ante a ausência de norma específica para adicionar determinada despesa na apuração da base de cálculo da CSLL, não se deve aplicar de forma reflexa a legislação aplicável ao IRPJ, ferindo o princípio da legalidade. Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017 sobre o tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, afastar a preliminar de nulidade para cancelar ou anular a autuação fiscal; no mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação da CSLL, vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que dava provimento integral.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Julio Lima de Souza Martins, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 12ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou IMPROCEDENTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Abaixo, aproveito e transcrevo os trechos do aresto recorrido para descrever a autuação e a impugnação, pela adequada precisão e concisão da narrativa processual, com eventuais ajustes e/ou complementos da minha parte, em virtude dos elementos agregados na peça recursal.

Da autuação:

Trata-se de lançamento de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 17.774.494,46, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 10.600.642,36, acrescida de juros de mora e multa de ofício de 75%, dos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, com fundamento na indedutibilidade das participações nos lucros atribuídas a administradores.

Do Relatório Fiscal de fls. 1.032/1.044, destaca-se, em suma, os seguintes fatos:

De acordo com os artigos 18 e 22 do seu Estatuto Social, a administração sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, sendo esta composta pelo Comitê Executivo e Diretores Estatutário;

Não obstante a previsão estatutária, o contribuinte considera (com exceção do Conselho de Administração e do Diretor Presidente) seus diretores como empregados regidos pela CLT, conforme demonstram as GFIP, DIRF e DIPJ;

Na GFIP, os diretores 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”;

Em razão da classificação atribuída aos diretores, os pagamentos de participações nos lucros a eles atribuídas foram consideradas como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro real;

Além da previsão estatutária, o enquadramento dos diretores como administradores tem fundamento nos artigos 138, 145 e 146 da Lei 6.404/76;

Os valores pagos a administradores a título de participação nos lucros não podem ser deduzidos na apuração do lucro real, conforme disposto nos artigos 249, inciso I, 303, 357, parágrafo único, inciso I, e 463, do RIR/99, nem tampouco na apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL, conforme disposto no art. 45, § 3º, da Lei 4.506/64;

A Solução de Consulta COSIT nº 89, em seu item “11.2”, dispõe que as participações nos lucros atribuídas a administradores, inclusive os que tenham

vínculo de emprego, devem ser adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL;

Da Impugnação:

Em 13 de janeiro de 2016, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando, em síntese, que (fls. 1.080/1.120):

Nulidade dos Autos de Infração

De acordo com o Auditor Fiscal, a PLR foi paga não com base na Lei 10.101/00, mas sim com base no art. 152 da Lei 6.404/76, motivo pelo qual seria indedutível para fins de IRPJ e CSLL, sem, no entanto, ter demonstrado os elementos empíricos verificados durante a fiscalização que o teria levado a tal conclusão, de modo a comprovar suas alegações;

O art. 152 da Lei 6.404/76 traz requisitos específicos para pagamento de participação nos lucros dos administradores, como: i) previsão estatutária de distribuição de, no mínimo, 25% do dividendo; ii) efetivo pagamento do mencionado dividendo mínimo; e iii) impossibilidade de a PLR superar a remuneração anual dos administradores, nem 10% dos lucros, prevalecendo o menor desses limites;

No Relatório Fiscal não há demonstração de que os requisitos da Lei 6.404/76, acima listados, tenham sido atendidos para pagamento da PLR;

Menciona apenas que os diretores empregados seriam administradores (o que não corresponde à realidade), como se isso fosse suficiente para reenquadrar os valores pagos a título de PLR da Lei 10.101/00 como sendo o previsto na Lei 6.404/76;

A PLR paga aos diretores cumpre todos os requisitos da Lei 10.101/00, motivo pelo qual a autuação não pode prevalecer;

Os autos de infração devem ser cancelados por falta de liquidez e certeza, porquanto não há fundamentação para a autuação relacionada à dedutibilidade da PLR;

Contradição com o Crédito de Contribuições Previdenciárias

Em relação aos mesmos diretores, nos autos do PA nº 16327.720237/2015-52, também foi constituído crédito tributário de contribuição previdenciária sob a justificativa de que os planos de PLR não atendiam aos requisitos legais, e que, por esta razão, os valores pagos integrariam o salário de contribuição (doc. 03);

Se a participação nos lucros se enquadra na hipótese de não incidência da Lei 8.212/91, é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que paga nos termos da Lei 10.101/00; se é considerada remuneração, incidindo contribuição previdenciária, também é dedutível da base do IRPJ e da CSLL, por se tratar de despesa operacional;

Nestes autos de infração a fiscalização tratou as verbas como “não-salariais” para glosar a respectiva despesa, e no auto de infração de contribuição previdenciária tratou estas mesmas verbas como “salariais” para cobrar a exação;

Essa incoerência é suficiente para que os autos de infração sejam cancelados;

Regra Geral para Dedutibilidade de Despesas

De acordo com a regra geral de dedutibilidade prevista no art. 299 do RIR/99, despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;

Cita o Parecer Normativo CST nº 32, de 17/08/81, doutrina e jurisprudência do CARF abordando os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade;

Ainda que os pagamentos realizados pela empresa a título de PLR sejam considerados remuneração, o que se admite apenas a título de argumentação, é certo que tais despesas são operacionais e, portanto, dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Dedutibilidade das Despesas com PLR dos Diretores Empregados

Os pagamentos realizados pautaram-se em instrumentos firmados nos termos da Lei 10.101/00, diploma este que não faz qualquer restrição ao pagamento de PLR aos diretores empregados;

O art. 12 da Lei 8.212/91 e o art. 10, § 2º, do Decreto 2.173/97, preveem a possibilidade de contratação de diretores empregados regidos pela CLT;

O Parecer MPAS/CJ nº 1.704, de 16 de março de 1999, diz que o diretor somente não será considerado empregado caso não exista subordinação jurídica, e que não existe uma regra geral quanto à natureza da relação de trabalho existente entre diretores e as sociedades anônimas, podendo ou não existir subordinação;

A relação de emprego não se define pela “qualificação dada pelo contribuinte”, como afirmou a fiscalização, mas sim quando a relação fática do trabalhador com o empregador se amoldar à situação hipotética descrita na lei (art. 3º da CLT);

A autuação fiscal revela-se completamente insubsistente, na medida em que não possui suporte fático ou jurídico e que está calcada em mera presunção de que os diretores empregados seriam, na verdade, administradores sem vínculo empregatício, não elegíveis, portanto, ao recebimento da PLR prevista na Lei 10.101/00;

O vínculo empregatício foi desconsiderado meramente com base em disposições estatutárias isoladas, superficialmente interpretadas, sem qualquer prova concreta que suportasse tal desconsideração, o que é inadmissível;

Se a fiscalização tivesse analisado a realidade dos fatos e o Estatuto Social de forma mais detida, teria verificado que os diretores estatutários e celetistas da empresa estão subordinados ao diretor presidente, ao Conselho de Administração e à Assembléia Geral, não gozando de autonomia necessária para serem considerados contribuintes individuais, havendo, pois, subordinação hierárquica, conforme organogramas de fls. 1.094/1.096;

O diretor comercial, por exemplo, não tem poderes para definir aleatoriamente os clientes que deverão ser visitados, qual será o foco e o mercado de atuação e quais valores poderão ser contratados, ou seja, todas essas questões são definidas conforme as diretrizes da instituição;

O artigo 19 do Estatuto Social estabelece que cabe ao Conselho de Administração fixar as diretrizes procedimentais contábeis, administrativas, financeiras e operacionais, expedir normas e regulamentos necessários à melhor

consecução dos objetivos sociais, bem como eleger e destituir os diretores, fixando-lhes as atribuições;

O próprio artigo 23, transcrito pela fiscalização, deixa claro que a diretoria está subordinada às diretrizes do Conselho de Administração e da Assembléia Geral, devendo, apenas, implementá-las sem qualquer autonomia, ou seja, cumprindo ordens e exercendo função subordinada;

O artigo 17 estatui que somente o diretor presidente pode participar do Conselho de Administração, sem direito a voto, sendo incontestável a subordinação hierárquica dos demais diretores ao diretor presidente e a este órgão;

De acordo com o § 6º do artigo 20, cabe ao diretor presidente, dentre outras atribuições, dirigir a execução das atividades relacionadas com o planejamento geral do Banco e exercer supervisão geral das atividades da diretoria;

O Tribunal Superior do Trabalho – TST já decidiu exaustivamente sobre a possibilidade de o diretor estatutário ser empregado, conforme demonstram os precedentes colacionados às fls. 1.100/1.101;

Além disso, o CARF também já se posicionou no Acórdão nº 2403-022.336 no sentido de que o pagamento de PLR a diretores estatutários está isento de contribuições previdenciárias, o que levou a própria RFB a reconhecer, através da Solução de Consulta COSIT nº 368, DOU de 31/12/14, essa possibilidade, desde que o diretor estatutário seja empregado, como ocorreu no caso;

Cita entendimento de Fábio Ulhoa Coelho admitindo a possibilidade de sujeição dos diretores estatutários ao vínculo trabalhista desde que presentes os requisitos do art. 3º da CLT, em especial a subordinação e a não-eventualidade, independentemente do conteúdo de eventuais documentos firmados com observância do direito societário;

Com base no princípio da primazia da realidade, o TST reconheceu o vínculo de emprego de diretor de sociedade anônima que “não detinha poderes de gestão da sociedade, ao contrário, obedecia a metas e diretrizes traçadas pelos órgãos de administração do empregador”, estando “juridicamente subordinado aos órgãos superiores” do empregador (Processo nº TST-AIRR-1246900-27.1998.5.09.0651), 13/03/13, 2ª Turma);

Cita, ainda, outros precedentes do CARF reconhecendo a subordinação de diretores (Acórdãos nº 101-79.382 e 101-94.975);

Corroborando a existência da subordinação, junta aos autos, por amostragem, cópias das fichas de registro de empregados, bem como contratos e carteiras de trabalho, comprovando que os diretores foram contratados como empregados e foram promovidos até alcançarem aquele cargo (doc. 05);

As referidas fichas de registro demonstram todos os requisitos inerentes à relação de emprego, tais como a filiação sindical, horário de trabalho, férias concedidas e históricos dos cargos ocupados;

A título de exemplo, veja-se a ficha dos diretores reproduzidas às fls. 1.104/1.107, diante das quais resta clara a presença da subordinação hierárquica e de dois aspectos de extrema relevância para configuração do vínculo empregatício, quais sejam, o cumprimento de horários de trabalho predefinidos e a continuidade do vínculo empregatício e das funções exercidas, pois, exerciam funções de gerentes ou gestores e foram designados como diretores, permanecendo no exercício das mesmas funções;

Cita entendimento de Sérgio Pinto Martins no sentido de que o diretor subordinado à presidência ou à vice-presidência ou a diretor superintendente da empresa, que praticamente decide tudo e a quem presta contas, não lhe dando margem a qualquer decisão, é um verdadeiro empregado. Aduzindo, ainda, que, quando o diretor é recrutado do quadro de funcionários da própria empresa, a relação de emprego torna-se mais aparente, caso em que a pessoa era empregada e continua a fazer o mesmo serviço como diretor, sem qualquer acréscimo de atribuições;

A existência da subordinação hierárquica torna-se mais evidente no âmbito da PLR quando se verifica que os diretores, assim como os demais empregados, definem suas metas com os seus superiores e são avaliados com o mesmo rigor;

A própria RFB reconheceu que os diretores da empresa são empregados e constituiu crédito tributário de contribuições para Terceiros nos autos do PA nº 16327.720131/2014-78 (doc. 06);

A fiscalização não se desincumbiu do seu ônus de comprovar que os diretores não exerciam suas funções em regime de subordinação;

A eleição de diretor estatutário, no que se refere à diretoria técnica, é uma exigência do Banco Central que em nada interfere na efetiva subordinação ao comando hierárquico do diretor presidente;

Ainda que se imagine que os diretores não sejam empregados, a Constituição Federal e a legislação que se lhe seguiu permite a concessão do benefício com imunidade tributária a todos os trabalhadores;

Mesmo que se admita que os pagamentos de PLR se fundamentaram no art. 152 da Lei 6.404/76, ainda assim estes enquadrar-se-iam na Lei 10.101/00, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, conforme Acórdão nº 2403-002.336, do CARF;

Dedutibilidade da Remuneração dos Administradores

Com relação à acusação que a PLR não teria sido paga nos termos da Lei 10.101/00, mas sim com base na Lei 6.404/76, não foi produzida pela fiscalização qualquer prova demonstrando o cumprimento dos requisitos previstos para pagamento da participação de que trata o art. 152, §§ 1º e 2º, do referido diploma legal, pelo que não se pode considerar que estejamos diante de uma participação estatutária;

Não sendo PLR da Lei 10.101/00, nem participação da Lei 6.404/76, os valores pagos só podem ser parte da remuneração dos administradores prevista no caput do art. 152 da Lei das SA, cuja dedutibilidade é assegurada pelo *caput* do art. 357 do RIR/99;

Inexistência de Previsão Legal para Adição das Despesas com Pagamento de PLR na Base de Cálculo da CSLL

Ainda que se entenda tratar de participação paga a administradores, não há qualquer previsão legal que ampare a adição desses valores à base de cálculo da CSLL;

O legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, de forma exaustiva, através do art. 2º e §§ da Lei 7.689/88, não elencou como hipótese de adição ao lucro líquido o valor correspondente à PLR;

A própria RFB já decidiu pela inexistência de norma que determine a indedutibilidade das gratificações pagas a dirigentes de pessoas jurídicas, raciocínio que se aplica também à PLR, porquanto esta verba, igualmente, não foi contemplada pela legislação da contribuição em questão;

Erro na Apuração do IRPJ e da CSLL

Se no PA nº 16327.720237/2015-52, ainda pendente de julgamento, prevalecer o entendimento de que as contribuições previdenciárias são devidas, o correto é levar em consideração na reapuração do IRPJ e da CSLL o valor daquele tributo incidente sobre os pagamentos realizados, de acordo com o regime de competência, independentemente do pagamento, nos termos do art. 344 do RIR/99;

Se a fiscalização considerou devidas as contribuições previdenciárias, a dedutibilidade destas já estava assegurada de acordo com o regime de competência, sendo irrelevante o fato, no momento do lançamento de ofício, em razão da impugnação apresentada, da suspensão da exigibilidade do crédito constituído;

Apesar de o art. 344 do RIR/99 não permitir a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, o fato é que o lançamento de ofício retroage ao momento da ocorrência do fato gerador; e, àquela época, não havia qualquer causa suspensiva da exigibilidade do tributo, motivo pelo qual, inclusive, as contribuições previdenciárias são exigidas com multa de ofício;

Necessidade de Sobrestamento do Feito até Julgamento do PA nº 16327.720237/2015-52

A decisão acerca da subsistência ou não das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos da PLR aos diretores da empresa terá impacto direto na apuração do IRPJ e CSLL, na medida em que tais tributos têm sua dedutibilidade garantida no art. 344 do RIR/99, pelo que se reputa imperioso o sobrestamento do presente feito até que seja proferida decisão final nos autos do PA nº 16327.720237/2015-52;

Descabimento da Cobrança de Juros sobre a Multa

Os juros calculados com base na taxa Selic não poderão incidir sobre a multa de ofício ora lançada por absoluta ausência de previsão legal, conforme assentado no Acórdão nº 201-78.718 do então Conselho de Contribuintes e no Acórdão nº 02-03.133 da CSRF;

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão recorrida é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. DIRETORES DE SOCIEDADES ANÔNIMAS. ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

A diretoria é um dos órgãos que compõem a administração das sociedades por ações, motivo pelo qual as participações nos lucros atribuídas aos diretores das SA são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real, nos termos do caput do art. 463

do RIR/99, ainda que aqueles trabalhadores mantenham vínculo empregatício com a companhia.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. RESULTADO DO EXERCÍCIO. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS A ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO PARA DEDUTIBILIDADE.

De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária, motivo pelo qual a dedutibilidade das participações nos lucros atribuídas a administradores depende de expressa previsão legal autorizativa.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO NÃO PAGO NO VENCIMENTO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

O crédito relativo à multa de ofício não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora calculados pela taxa Selic.

TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. INDEDUTIBILIDADE.

Os tributos e contribuições poderão ser deduzidos, de acordo com o regime de competência, para fins de apuração do lucro real, exceto se houver quaisquer das causas suspensiva de sua exigibilidade previstas no art. 151 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que gerou a ementa supra, cuja votação no colegiado da primeira instância administrativa foi unânime, aproveito, complementarmente, os seguintes argumentos:

- a sustentação do recorrente que haveria contradição entre o presente processo (autuação de IRPJ e CSLL - tratou a PLR como verba "não-salarial") e o processo nº 16327.720237/2015-52, que discute crédito de contribuição previdenciária (em que tratou o PLR como verba "salarial"), não prospera, pois ao constatar o descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/00, para a exigência das contribuições previdenciárias, não tornam as despesas operacionais dedutíveis das bases do IRPJ e CSLL. Eventuais requisitos gerais para dedutibilidade não afastam eventuais regras específicas previstas, como, por exemplo, o art. 463 do RIR/99, invocado pela fiscalização para fundamentar o presente lançamento. Da mesma forma, no processo de autuação da contribuição previdenciária, o fundamento foi o descumprimento de requisitos da Lei 10.101/00, que impossibilitou a fruição da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212/91 (o descumprimento não transformou os valores pagos aos diretores em salário);

- No mérito, a imputação fiscal está ancorada na indedutibilidade dos lucros distribuídos a administradores. No caso, apesar dos administradores terem vínculo

empregatícios, não atenderia o art. 359 do RIR/99, e sim se aplicaria o art. 463 do RIR/99, em que não há qualquer ressalva quanto ao fato dos administradores terem qualquer vínculo empregatício. Reforça sua análise com análise do art. 12 da Lei 8.212/91 e arts. 138 e 139 da Lei nº 6.404/76, em que apesar de haver a figura do diretor-empregado, a lei atribui única e exclusivamente aos diretores os poderes da administração das sociedades anônimas em geral, e não ao conselho de administração. Ademais, os poderes de administração não são ilimitados, devendo sempre ser estabelecidos pelo estatuto social, conforme art. 143, inciso IV e § 2º da Lei 6.404/76. Como descreve o relator:

Em suma, o fato de os diretores estarem sujeitos a limitações legais e estatutárias no exercício de suas atribuições e à prestação de contas aos demais órgãos que compõem a administração da corporação, não os submetem, *per se*, ao regime jurídico trabalhista – caso tal fato fosse relevante para o deslinde da controvérsia –, nem tampouco os excluem do conceito de administradores. Tratam-se, na verdade, de limitações impostas pela lei das SA com o objetivo de proteger os interesses da sociedade, dos acionistas e do mercado de um modo geral.

- Igualmente, apesar de alegado pela impugnante, não se aplica o *caput* do art. 357 do RIR/99 - os valores pagos seriam parte da remuneração dos administradores. Não houve a desclassificação da natureza da verba paga aos diretores - continuam sendo "participação nos lucros", e foram objetos de lançamento por não terem sido cumpridas regras específicas de isenção/dedutibilidade. E além do mais, há o inciso I do mesmo art. 357 do RIR/99, que não permite a dedução de valores que não correspondam à remuneração mensal fixa dos diretores pela prestação de serviços;

- No que tange à base de cálculo da CSLL, ao qual a defesa alega a distribuição da participação nos lucros seria anterior a sua formação, não se aplicando pois a autuação, não procede, pois a dedução não está prevista na legislação do tributo, e o art. 187, inciso V da Lei 6.404/76, as participações nos lucros são deduzidas após a apuração do resultado do exercício;

- No tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, argumenta que aplicando-se o art. 161, conjugado com o art. 139 do CTN, em que estabelece que o crédito tributário será acrescido de juros de mora, e este é decorrente da obrigação principal, o que incluiria a multa de ofício. Cita acórdão do CARF, em caráter exemplificativo;

- Sobre as contribuições previdenciárias apuradas no processo administrativo nº 16327.720237/2015-52, que deveriam ter sido deduzidas, é que os valores em discussão em tal processo estão com a exigibilidade suspensa, o que lhe confere incerteza quanto ao deslinde, dando-lhe o caráter de provisão a esses valores, motivo pela qual não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (regra geral das provisões);

- Quanto ao pedido de sobrestamento do presente processo administrativo, até o julgamento do auto de infração de contribuição previdenciária, não há previsão legal para tanto, sendo indeferido.

Do Recurso Voluntário:

Em 03 de novembro de 2016, o contribuinte recebeu mensagem com acesso ao Acórdão de Impugnação na sua caixa posta DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) (fl. 1313), a qual acessou, e por conseguinte, tomou ciência, no mesmo dia (fls. 1314 e 1315).

No dia 02 de dezembro de 2016 apresentou Recurso Voluntário e anexos, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 1330.

O Recurso Voluntário (fls. 1331 a 1396) repisa, na essência, o que foi alegado na sua peça impugnatória. Cabe, contudo, apresentar os seguintes elementos constantes, em síntese:

- o direito tributário deve se valer do instituto que se referem a subordinação e a condição de empregado de outros ramos do direito. *"A Fiscalização e a DRJ jamais poderiam ter desconsiderado os efeitos jurídicos do vínculo empregatício entre os diretores e o Recorrente, como fizeram, ainda que sob a afirmação de que o faziam apenas para fins fiscais". Entende que jamais deveria ter sido criado uma realidade autônoma e exclusiva do Direito Tributário, o que entende que tal fato já conduziria para a necessidade de reforma do acórdão recorrido e cancelamento das autuações.*

- a delimitação da controvérsia seria, nas suas palavras:

(i) *existe, para fins de IRPJ e CSLL, a figura do diretor (estatutário) empregado?*

(ii) *é possível "cumular" "condições", como ser simultaneamente empregado e administrador para fins tributários?*

(iii) *o que prevalece para fins de dedutibilidade, ser empregado ou administrador?*

Destaca que até entende existir a figura híbrida de diretor empregado, contudo, ela não se repercutiria em questões tributárias.

- evoca o art. 110 do CTN, em que determina:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

- há várias normas legais que atribuem a espécie de diretor empregador, quais sejam: a súmula nº 269, do TST; artigo 12 da Lei 8.212/91; Solução de Consulta Cosit nº 368/2014; artigo 10, § 2º do Decreto nº 2.173/97; Parecer MPAS/CJ nº 1704/99;

- a Solução de Consulta nº 89/2015, utilizada pela Fiscalização e pela DRJ reconhece a figura do diretor empregado. Contudo, sua fundamentação decorre dos artigos 337 e 338 do RIR/99, que autorizaria unicamente a dedutibilidade destinada a pagamentos a empregados, e não a figura do diretor empregado, em que destaca-se o seguinte ponto:

Ora, a Solução de Consulta Cosit nº 89/2015, amplamente utilizada pela Autoridade Fiscal e pelo acórdão recorrido, é contundente em confirmar que a provisão só é dedutível para aqueles "dirigentes e administradores com vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)", de tal modo que eventuais provisões de pagamentos de décimo terceiro salário e férias de "dirigentes e

administradores" que não possuem vínculo empregatício não são dedutíveis.

- o próprio CARF, em julgados recentes, reconheceria a figura do diretor empregado, citando trechos do acórdão nº 2301-004.728;

- nesta construção, conclui pela existência a figura do diretor (estatutário) empregado para fins de IRPJ e CSLL;

- aceitando-se a existência cumulativa das condições de empregado e administrador, seria incompatível o reconhecimento de repercussões tributárias incompatíveis entre si. Destarte, a condição que se impõe, prevalece, é que estabelece os efeitos tributários pertinentes - no caso concreto não considerado e demonstrado pela Fiscalização, a quem deveria comprovar qual condição é a prevalente. E a recorrente afirma que "*prevalece*" a "*condição*" de empregado.

Nestes termos, pede o cancelamento (nulidade) dos autos de infração lavrados por insuficiência e erro de fundamentação, restando incompleto a aplicação do artigo 142 do CTN.

- argui da ausência de fatos e provas para a desconsideração dos efeitos do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e o Recorrente, já que aqueles são empregados. O Relatório Fiscal admite o vínculo empregatício existente, mas os desconsiderou meramente com base em disposições isoladas no Estatuto Social do Recorrente, com superficial interpretação, e sem qualquer prova concreta que suportasse tal desconsideração. Na mesma linha seguiu o acórdão recorrido, *ignorando completamente os esclarecimentos e os documentos apresentados pelo Recorrente na sua Impugnação que evidenciam a verdade material.*

Complementa este raciocínio com o seguinte excerto:

Entretanto, se a Fiscalização ou a DRJ tivessem examinado, como deveriam, a realidade dos fatos ou pelo menos o Estatuto Social do Recorrente de forma mais detida, teriam verificado que os diretores do Recorrente estão subordinados ao Diretor Presidente, ao Conselho de Administração e, por óbvio, à Assembléia Geral, motivo pelo qual não gozam da autonomia necessária para serem considerados contribuintes individuais. Há, pois, subordinação hierárquica.

- cita os acórdãos do CARF 1402-002.266 e 1201-001.394, que julgaram pela dedutibilidade de PLR paga a diretores empregados de instituição financeira, em que se decidiu que todos os diretores eram indistintamente empregados. Contudo, não seria o caso do Recorrente, pois há a figura híbrida de diretor empregado. No caso do Recorrente, seus diretores devem observar as diretrizes fixadas pelo Diretor Presidente e pelo Conselho de Administração. Para demonstrar tal situação, evoca vários artigos do seu Estatuto Social de 2012;

- traz referências à Lei 6.404/76, aos seus artigos 122, 143 e 154, que os diretores devem submissão ao Conselho de Administração e à Assembléia Geral, em que se destaca o seguinte ponto:

Como se depreende das disposições da Lei nº 6.404/76, os diretores exercem função administrativa da sociedade de acordo com as determinações dos órgãos societários, o que, evidentemente, lhes retira a suposta autonomia que no entender do Sr. Auditor Fiscal e da Turma Julgadora teria sido outorgada pelo Estatuto Social.

- os argumentos do v. acórdão recorrido, com base nos artigos 138 e 139 da Lei 6.404/76, que a diretoria é o órgão de administração por excelência, não tem fundamentação e são inaplicáveis, pois os artigos se referem a companhias fechadas, e o Recorrente é companhia aberta;

- na Recorrente, os diretores se submetem, principalmente, ao Diretor Presidente, que não é empregado, e por consequência, não percebe valores de PLR de acordo com o plano firmado sob o regramento da Lei 10.101/2000. Após, faz uma análise de vários artigos do seu estatuto social que demonstram a subordinação dos diretores ao diretor presidente, inclusive que aqueles tem alçada (limite) de valor a decidir sem a aprovação deste;

- destaca a existência do Estatuto do Comitê Executivo, para fins de execução e supervisão da implementação de comandos expedidos pelo Conselho de Administração, que atribui responsabilidade a toda sua estrutura, nela incluída todos os diretores, à exceção do Diretor Presidente;

- numa tentativa a mais de demonstrar a configuração do vínculo empregatício dos diretores, o Recorrente afirma:

A configuração do vínculo empregatício dos diretores foi comprovada pela juntada de cópias de diversas fichas de registro de empregados, bem como de contratos e carteiras de trabalho (vide Doc. 06 da peça impugnatória), demonstrando a continuidade de seu vínculo e a ausência de suspensão dos contratos de trabalho.

Das referidas fichas de registro extraem-se informações que apenas confirmam que os diretores - à exceção do diretor presidente - possuem filiação sindical, regramento acerca de seu horário de trabalho, registro de férias concedidas e histórico dos cargos ocupados. Todos esses elementos confirmam a existência de um vínculo subordinado com a Recorrente. E tudo isso converge para demonstrar a manifesta insubsistência da desconsideração de sua condição de empregados.

- a Lei nº 10.101/00, que trata em artigo específico da dedutibilidade de pagamentos a título de PLR é posterior aos dispositivos citados pela Autoridade Fiscal, pelo acórdão recorrido e até pela Solução de Consulta Cosit nº 89/2015;

Nestes termos, pede a reforma da decisão recorrida, e julgar improcedente o lançamento fiscal efetivado.

- questiona os fundamentos legais que amparam as disposições do RIR utilizadas na autuação, pois a indedutibilidade foi arguida com base nos artigos 303, 357 e 463 do RIR, aos quais se amparam nas disposições da Lei nº 4.506/64, do Decreto-Lei nº 5.844/43 e do Decreto-Lei nº 1.598/77, respectivamente. Contudo, estes *dispositivos legais já foram*

revogados tacitamente por normas posteriores e específicas, que tratam da matéria em sua integralidade. Portanto, mesmo que se queira insistir na ótica que os diretores empregadores são administradores, os autos de infração careceriam de lastro legal;

- posterior, reforça o seguinte ponto, excertado:

Nesse cenário, mesmo que se admitisse alguma razão ao entendimento adotado pela Fiscalização, somente a título de argumentação, de que os pagamentos de PLR se fundamentaram pelo artigo 152 da Lei nº 6.404/76, ainda assim, estes enquadrar-se-iam no disposto da Lei nº 10.101/00, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. Conforme foi amplamente decidido pelo CARF em processos envolvendo contribuições previdenciárias (casos análogos ao presente, já que, se é PLR da Lei nº 10.101/00, é dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL):

E cita o acórdão nº 2403-002.336.

E nestes termos, caso ainda não baste os argumentos anteriores, pede a este Conselho reconhecer a ausência de fundamento legal de normas infralegais, e cancelar os autos de infração.

- alega a inexistência de previsão legal para adição das despesas com o pagamento de PLR à base de cálculo da CSLL. Não haveria qualquer legislação aplicável para fundamentar a suposta necessidade de adição, das despesas com remuneração dos diretores empregados, à base de cálculo da CSLL. O v. acórdão recorrido *não traz qualquer fundamento legal a autorizar expressamente a adição, preferindo discorrer sobre a suposta composição da base de cálculo da contribuição.* Destarte, nada se vê sobre a obrigatoriedade de adição destas despesas à base de cálculo da CSLL;

- neste raciocínio sobre a adição ou não à CSLL, destaca-se o seguinte excerto:

Ora, se não há normas que tratem da sua indedutibilidade da base de cálculo da CSLL, também não há suporte a sua adição. E esse mesmo raciocínio é válido para a PLR, já que esta verba também não foi contemplada pela legislação que trata da contribuição social em questão.

E, na sequência, cita que diversos julgados do CARF que tratam especificamente da dedutibilidade de PLR conferida a diretores empregados, por muitas vezes, a CSLL é sequer cobrada. Destarte, se o ordenamento foi silente quanto à adição da parcela da PLR paga aos administradores, não caberia à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige.

E nestes termos, caso ainda não baste os argumentos anteriores, pede a este Conselho reconhecer a insubsistência da cobrança "reflexa" de CSLL, diante da ausência de fundamento legal.

- aponta erro na apuração do IRPJ e da CSLL supostamente devidos, pois na reapuração dos mesmos, em virtude da suposta indedutibilidade da PLR paga aos diretores empregados do Recorrente. *As contribuições previdenciárias supostamente devidas sobre a PLR paga pelo Recorrente aos seus diretores empregados já foi objeto de lançamento de ofício*

no processo administrativo nº 16327.720237/2015-52, o qual aguarda julgamento de seu recurso voluntário. Destarte, se o entendimento for de devido estes tributos exigidos, o correto seria levá-los em consideração quando da reapuração do IRPJ e CSLL. Para tanto, evoca o artigo 344 do RIR/99.

E nestes termos, caso ainda não baste os argumentos anteriores, pede a este Conselho considerar os valores das contribuições previdenciárias lançadas de ofício no PA nº 16327.720237/2015-52, quando da reapuração das bases de IRPJ e da CSLL.

- questiona a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, por absoluta ausência de previsão legal. O artigo 61 da Lei nº 9.430/96, apontado no auto de infração como fundamento à incidência de juros prevê apenas sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e a multa não seria tributo, e sim uma penalidade pecuniária.

E nestes termos, caso ainda não baste os argumentos anteriores, pede a este Conselho reformar a decisão recorrida e determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre as multas de ofício lançadas nos autos de infração que deram origem ao presente processo administrativo.

Destarte, conclui pedindo o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, com a reforma do acórdão recorrido, e a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o respectivo cancelamento integral dos autos de infração.

A PGFN não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972. Assim, conheço e passo ao exame da matéria.

Das preliminares:

Inicialmente, em preliminar, a recorrente questiona a postura adotada, tanto pela autoridade fiscal quanto pela v. decisão *a quo*, sobre o direito tributário, no caso a autoridade fiscal, subverter institutos pertencentes a outros ramos do direito, ao desconsiderar os efeitos jurídicos do vínculo empregatício entre os diretores.

Define isso como uma realidade autônoma e exclusiva do Direito Tributário, o que, já ensejaria o cancelamento das autuações.

Posteriormente, na sua peça recursal, a recorrente pede o cancelamento (nulidade) dos autos de infração lavrados por insuficiência e erro de fundamentação, restando incompleto a aplicação do artigo 142 do CTN.

Em seu recurso voluntário, alega que, aceitando-se a existência cumulativa das condições de empregado e administrador, seria incompatível o reconhecimento de repercussões tributárias incompatíveis entre si.

Destarte, a condição que se impõe, prevalece, é que estabelece os efeitos tributários pertinentes, e no caso concreto não foi considerado e nem demonstrado pela Fiscalização, a quem deveria comprovar qual condição é a prevalente, a qual a recorrente afirma que prevalece a condição de empregado.

Primeiramente, no caso concreto, ao desconsiderar os efeitos jurídicos do vínculo jurídico trabalhista, a autoridade fiscal está buscando a realidade dos fatos que sobrepõem, dadas as circunstâncias, independentemente das relações jurídicas existentes, que podem ser consideradas (e até prevalecerem) ou serem desconsideradas.

Assim, não vislumbro uma realidade autônoma do Direito Tributário, como alega a recorrente, e sim, afastamento, para fins tributários, da situação trabalhista alegada, em primazia à situação evocada pela autoridade fiscal de atuarem os diretores como administradores. Dependendo das circunstâncias encontradas e analisadas, poderia primar a situação empregatícia alegada pela recorrente, o que não é o caso.

Secundariamente, em relação à alegada incompletude da aplicação do art. 142, decorrente da não definição, por parte da autoridade fiscal, de qual a situação é prevalente na relação jurídica entre os administradores e a recorrente, não vislumbro tal situação.

A própria recorrente, na sua peça recursal, expõe o seguinte:

Ou seja, o Recorrente sustenta que seus diretores são empregados e, nessa condição, sua remuneração variável é dedutível. Por seu turno, a Autoridade Fiscal e a DRJ sustentam que, embora os diretores possam possuir vínculo de emprego, para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL, tais diretores são considerados "administradores", atraindo para si a regra da indedutibilidade da remuneração variável.

E posteriormente, alude que não era relevante a existência fática do vínculo empregatício *para fins exclusivos de dedutibilidade*, o que se mostraria inviável e inútil a verificação dos fatos e provas. Na sua peça recursal passa a discorrer da existência da condição do diretor empregado, e sua aceitação na jurisprudência, contudo, enfatizando que a primazia da condição de administrador só ocorreria para fins tributários.

Contudo, sem adentrar no mérito do cerne da questão, que abordarei logo a frente, não vislumbro tal situação. Vislumbro aqui que Autoridade Fiscal, no mesmo sentido enunciado anterior, deu primazia à condição de administrador, mesmo existindo uma relação de emprego.

Conforme a Autoridade Fiscal, e analisando em preliminar ainda, no momento que passa a atuar como administrador da empresa, não haveria mais uma relação de emprego, e sim uma atuação como administrador do diretor. O termo diretor empregado, criado com certa liberdade pela doutrina e adotado em algumas jurisprudência objetiva demonstrar mais adequadamente a situação do empregado que vira diretor e/ou administrador superior, passando a praticar a partir de então, atos de gestão que estarão de acordo com as finalidades institucionais.

Neste entendimento é que ocorreu a autuação.

Destarte, NEGOU as preliminares de cancelamento e anulação da autuação fiscal.

Do mérito:

A autoridade fiscal considerou que os diretores da recorrente exercem a função de administradores, conforme tópico 3 - *DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE*, do Relatório Fiscal.

Em essência, para basear sua decisão, recorre ao próprio Estatuto Social da recorrente, no que tange aos seus artigos 18, 22 e 23, em que há, em síntese, os seguintes termos utilizados:

Artigo 18 - *O Banco será administrado por um Conselho de Administração e por uma Diretoria (...)*

Artigo 22 - § 2º - *Os temas que fugirem à competência do Comitê Executivo serão objeto de deliberação por toda a Diretoria;* Cabe destaque todo o conteúdo que consta nos parágrafos 8, 11 e 12 deste artigo, que tratam das competências do Diretor Presidente,

Diretor Vice-Presidente de Mercado de Capitais e ao Diretor Vice-Presidente Comercial, respectivamente.

Artigo 23 - A Diretoria (...) terá poderes de administração e gestão de negócios sociais, para a prática de todos os atos.

Ou seja, acima, no próprio Estatuto, há toda uma definição e competências atribuídas à diretoria da recorrente.

A autoridade fiscal destacou também alguns artigos da Lei nº 6.404/76:

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

"Art.145 - As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."

"Art. 146 - Poderão ser eleitos para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os membros do conselho de administração ser acionistas e os diretores residentes no País, acionistas ou não. (Redação dada pela Lei 10.194/01)".

Já a recorrente argui que há um vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho destes diretores, e o que prevalece é serem empregados. Atribui, inclusive, a condição de diretores empregados, o que daria respaldo ao tratamento tributário adotado pela recorrente quanto à dedutibilidade da PLR na apuração do IRPJ e da CSLL (e contestada pela Autoridade Fiscal, e ratificada pela decisão *a quo*).

Expõe adicionalmente a recorrente que os diretores estão subordinados hierarquicamente ao Diretor Presidente, ao Conselho de Administração e à Assembléia Geral, o que não lhes daria autonomia necessária.

A recorrente evoca que na sua estrutura organizacional há a peculiaridade do Conselho de Administração e um Diretor Presidente que não são empregados, e todos os demais diretores tem vínculo de emprego e subordinados ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente. Destaca tal situação para contrapor à situação encontrada nos acórdãos 1402-002.266 e 1201-001.394, em que entende totalmente diferente por serem todos os diretores indistintamente empregados.

Dito o acima, e resumindo, o cerne da questão envolve em definir se os valores pagos a diretores da autuada, a título de participação nos lucros estaria enquadrados na hipótese de indedutibilidade do art. 303 do RIR/99, ou, como alega a recorrente, estas despesas tem o caráter de pagamentos feitos a empregados com vínculo regido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, o que seriam dedutíveis.

A questão ainda se aprofunda na questão de um diretor, que mantém um contrato de trabalho ascende ou não à condição de administrador, e se sim, qual sua amplitude.

Recorrendo-se ao âmbito do direito trabalho, aproveito a conceituação de Maurício Godinho Delgado¹, ao tratar da figura do diretor empregado. Em sua obra, já no início, cita seguinte evolução das relações de trabalho:

(...) a ideia de direção tem-se afastado cada vez mais da ideia de propriedade (e, portanto, da noção de sócio), descolando-se do padrão clássico característico dos primórdios do processo industrial e organizacional do sistema econômico contemporâneo. Surge, assim, o claro interesse em se discutir ou não sobre os diretores não proprietários das normas próprias à relação de emprego.

Neste momento da obra, distingue a figura do sócio recrutado externamente e da situação do empregado que é alçado ao cargo de diretor da mesma organização a que sempre se vinculou empregaticamente.

E continua:

Enfatize-se que, em qualquer das duas situações, está-se considerando apenas o efetivo diretor, com inquestionável (e estatutária) soma de poderes de mando, gestão, representação, concentrando em sua pessoa o núcleo básico e central do processo decisório cotidiano da organização empresarial envolvida.

E após, melhor conceitua o empregado eleito diretor:

B) Empregado Eleito Diretor- O exame dessa hipótese sócio-jurídica (empregado antigo que é alçado a diretor da empresa) conduziu a que a doutrina justrabalhista brasileira se dividisse em quatro principais posições diferenciadas. Não obstante existam pontos de identificação entre essas quatro posições hermenêuticas e as teses características das duas vertentes interpretativas acima expostas, há algumas variações específicas percebidas pelos juristas no presente caso.

A primeira posição interpretativa esta bem enfatizada pelo autor Mozart Victor Russomano. Este entende que a elevação do empregado ao patamar de efetivo diretor provoca a extinção de seu antigo contrato empregatício, dada a incompatibilidade dos cargos e funções.

Délio Maranhão adere à segunda posição interpretativa. Nesse quadro, o autor percebe que semelhante alteração qualitativa no status da pessoa física do antigo empregado na empresa (que passa a diretor) não chega a provocar a extinção do vínculo precedente. Contudo, a incompatibilidade de situações jurídicas provocaria a suspensão do contrato de emprego. A favor desta tese hermenêutica, existe o texto expresso da Súmula 269, TST:

“Empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o

¹ Curso de Direito do Trabalho, Maurício Godinho, 2015, fls. 386 e segs.

tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.”

Uma terceira vertente interpretativa compreende verificar-se, no caso em referência, mera interrupção da prestação de serviços, de modo que o período despendido na diretoria é computado no tempo de serviço do empregado. Trata-se de uma exegese construída a partir do art. 499 da CLT. Contra si, essa tese faz despontar o argumento de que o referido preceito celetista reporta-se, na verdade, ao empregado ocupante de cargo de confiança - não se aplicando caso a situação fático-jurídica concreta diga respeito a efetivo diretor (isto é, profissional não subordinado). De par com isso, a tese não é equânime, pois autoriza o somatório puro e simples das vantagens trabalhistas do empregado (interrupção contratual, relembre-se) às vantagens civis do diretor.

A quarta posição, defendida por Antero de Carvalho e Octavio Bueno Magano, sustenta que "a eleição não altera a situação jurídica do empregado que continua, como empregado, a desfrutar dos direitos inerentes a essa condição.

A tese defendida por Antero de Carvalho e Octavio Bueno Magano é mais perfeita, juridicamente, do que a da simples interrupção da prestação de serviços empregatícios: afinal, ela evita o artificial acúmulo de vantagens de situações contratuais de natureza diversa, envolvendo o mesmo período de labor. Desse modo, se se entende que o diretor mantém-se como empregado, cabe enquadrá-lo como ocupante de elevado cargo de confiança, com as consequências jurídicas daí advindas (art. 62, CLT).

Ou seja, através da doutrina, há controvérsias do assunto, mas todas colocam o empregado como diretor em outro patamar na hierarquia organizacional, mais afeitas à administração. Isso é indiscutível.

Não prevalece o argumento da recorrente que seus empregados que foram alçados ao posto de empregado continuam subordinados ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente, pois isto estaria no seu limite de atuação. Definir competências e alçadas a um gestor é o normal à uma organização, não lhe afetando a condição de seus interesses procurarem estar mais alinhados aos interesses da organização, pois seus benefícios virão quanto mais se destacar a organização.

Muito distinto é a relação de empregado, sem ser diretor, em que apesar procurar benefícios pelo eventual participação nos lucros, não foi alçado à condição de alguém cuja atividade é regada pelo próprio estatuto da organização, e sim, tem, uma situação mais ordinária e precária, e bem mais limitada, na sua atuação na organização.

Assim, como já dito anteriormente, não vislumbro a desconsideração da existência da condição do vínculo empregatício por parte da Autoridade Fiscal, ratificada pela v. decisão *a quo*, e sim que, apesar de terem este vínculo, sua condição na organização (no caso, da recorrente) modificou-se, passando a atuar como diretor, tendo características mais afeitas à administração a partir do momento que ascenderam a este cargo.

Da mesma forma, não procede a argumentação da recorrente de que a Lei nº 10.101/00, que trata de pagamentos a título de PLR, ser posterior aos dispositivos citados pela

Autoridade Fiscal. O fato da fiscalização ter constatado o descumprimento dos requisitos da supracitada Lei, passa a analisar pela legislação aplicável ao caso, o que no caso seriam se os valores pagos aos diretores, no caso, participação nos lucros dos administradores, são dedutíveis ou não. Então procedem os dispositivos citados pela Autoridade Fiscal.

Igualmente, não procedem as alegações que os dispositivos do RIR/99 utilizados na autuação fiscal (artigos 303, 357 e 463) cujas referências, que estão nos seus dispositivos originais (Lei n.º 4.506/64, do Decreto-Lei nº 5.844/43 e do Decreto-Lei nº 1.598/77, respectivamente), já foram revogados tacitamente por normas posteriores e específicas, que tratam da matéria em sua integralidade. Analisando estes artigos e seu contexto, não comungo do pensamento externado pela recorrente acerca da possível revogação "tácita" arguida, e os entendo aplicáveis aos casos inerentes.

Neste trilhar, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

DA INSUBSISTÊNCIA DA COBRANÇA "REFLEXA" DA CSLL

A recorrente alega a inexistência de previsão legal para adição das despesas com o pagamento de PLR à base de cálculo da CSLL. Não haveria qualquer legislação aplicável para fundamentar a suposta necessidade de adição, das despesas com remuneração dos diretores empregados, à base de cálculo da CSLL.

Analisando-se a legislação pertinente da CSLL, no geral, compartilha das mesmas regras relacionadas à apuração e pagamento do IRPJ, mas mantendo sua própria base de cálculo, conforme consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, conforme transcrito abaixo:

Art. 57. 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.

Destarte, há situações, poucas, mas há, na legislação que não se estende de forma direta à determinação do resultado do resultado ajustado aplicável ao IRPJ também para à CSLL o que suscita muitas controvérsias na jurisprudência da matéria.

O DL nº 1.598/1977, criado para adaptar a legislação do IRPJ às inovações da Lei nº 6.404/76, apesar das várias alterações no seu teor ao longo dos anos, nunca contemplou a CSLL ao determinar a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ no art. 58.

A CSLL só surge no cenário nacional com a constituição de 1988, através da Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, pouco depois convertida na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

De qualquer forma, não deve ser aplicado no nosso ordenamento tributário a tributação por analogia, prevalecendo o princípio da estrita legalidade, e por conseguinte, as hipóteses de tributação devem vir descritas em lei em hipóteses fechadas.

Dessarte, não se deve aplicar a legislação do IRPJ para a composição de base de cálculo da CSLL, a não ser que exista dispositivo legal voltado para esta última explicitamente.

Com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe, dentre outros assuntos, sobre a determinação e o pagamento de imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas. Nesta instrução normativa consta, no seu anexo I, uma tabela de adições ao lucro líquido, e dispõe não ser aplicada à CSLL a adição do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977.

Isto tudo posto, e para o caso concreto, em que há manifestação expressa e direta sobre a matéria, pelo órgão responsável pela administração dos tributos de competência da União, posicionamento que discordo, entendo que deva ser afastada esta parte da autuação fiscal.

Destarte, dou PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a autuação fiscal relativa à CSLL.

Da dedução dos valores das contribuições previdenciárias lançadas no processo 16327.720237/2015-52

O processo administrativo 16327.720237/2015-52, que versa sobre autuação em que foram apuradas contribuições previdenciárias, cujo situação processual na data da presente sessão é aguardando indicação de pauta para julgamento de embargos na 2ª Seção deste CARF.

Ou seja, o processo não transitou em julgado administrativamente.

Destarte, há ainda incertezas quando ao seu deslinde, o que não poderiam ser deduzidos seus valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste teor, acompanho o raciocínio do v. acórdão recorrido, a qual aproveito os seus fundamentos, tornando-os meus nesta decisão:

Ao discorrerem acerca do § 1º do art. 41 da Lei 8.981/95, que é a matriz legal do § 1º do art. 344 do RIR/99, Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso Higuchi, asseveram que (Imposto de Renda das Empresas, IR Publicações, São Paulo, 35ª edição, págs. 359/360:

“(...) Essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pelos contribuintes, ou seja, se alegam que a sua cobrança é ilegal ou inconstitucional não poderão, ao mesmo tempo, dizer que se tratam de despesas incorridas.

(...)

“(...) Despesa incorrida é irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.”

Ou seja, enquanto não transitado em julgado em definitivo, não pode ser evocado como dedutível algo que se contesta inválido pelo recorrente.

Destarte, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

- Dos juros sobre multas de ofício

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e 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 a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário esta esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Conclusão:

Dado o todo exposto anteriormente, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, afastando da autuação fiscal a parte concernente à tributação da CSLL, negando os demais pleitos constantes da peça recursal.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator