



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

Processo n° 16327.721264/2013-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.394 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101, DE 2000.

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores.

A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Luis Fabiano Alves Penteado - Relator, que dava parcial provimento para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO.

(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 30/

05/2016 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por MARCELO CUBA NETTO,

Assinado digitalmente em 31/05/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO - Redator Designado

EDITADO EM: 30/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada), e João Otavio Oppermann Thome

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o recorrente por meio do qual se exige IRPJ relativo aos anos calendários de 2009 e 2010, no montante de R\$ 7.062.380,19, incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%.

Termo de Verificação Fiscal

A ação fiscal iniciou-se por determinação da Administração Tributária com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias do imposto de renda nos anos calendários 2009 e 2010, especificamente no que tange à Participação nos Lucros, bônus e bônus diferido pagos aos administradores do recorrente.

Segundo o Agente do Fisco, apesar de, sob o ponto de vista trabalhista, a questão não ser relevante para o Fisco, o aspecto fiscal é pertinente, uma vez que “*os pagamentos das participações atribuídas aos administradores foram considerados como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real*”.

No entender da Fiscalização, independentemente da classificação atribuída pela contribuinte a seus diretores, eles seriam, de fato administradores.

Não obstante tais diretores tenham sido remunerados e declarados como empregados, a Fiscalização considerou que, “de fato e de direito”, são administradores sem vínculo empregatício. Com isso, a contribuinte não poderia ter usufruído a dedução permitida pela Lei nº 10.101, de 2000, a qual se aplica somente à PLR percebida por empregados.

Por conseguinte, os valores recebidos pelos Diretores, no entender do Fisco, deveriam ser adicionados ao lucro líquido para a apuração do lucro real.

As quantias percebidas pelos administradores que deveriam ser adicionadas ao lucro líquido, conforme consta no TVF, não se restringiriam à Participação nos Lucros dos administradores, mas abrangeriam, também, os valores pagos a título de Bônus e Bônus Diferido. Todos estes pagamentos constaram nas folhas de pagamento e na contabilidade como realizados a empregados.

Entendeu a fiscalização que a existência ou não de contratos de trabalho firmados com os Diretores em nada altera a condição deles de administradores e que, “*caso assim fosse entendido, haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a Sociedade se sujeita (Lei nº 6.404/76) quanto ao seu próprio Estatuto Social*”.

Defende-se que os diretores eleitos ou nomeados na forma estabelecida no Estatuto Social são administradores da empresa, não importando a qualificação dada pela contribuinte. Com isso, os valores por eles recebidos a título de PLR não estão sujeitos às disposições contidas na Lei nº 10.101, de 2000, o que impede que sejam deduzidos do lucro líquido na apuração do lucro real.

O fisco expôs as razões por ter considerado não dedutíveis a participação nos lucros, argumentando que o seu pagamento somente será considerado despesa operacional a ser deduzida do lucro líquido quando estiver em conformidade com a MP nº 794, de 1994, convertida na Lei nº 10.101, de 2000.

Descreve-se o procedimento contábil adotado pela contribuinte:

- a) *Durante o exercício provisiona os valores da participação nos lucros, do Bônus e do Bônus Diferido em contas de provisão;*
- b) *Ao final do exercício, adiciona os valores provisionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, por se tratarem de provisões indedutíveis;*
- c) *No início do exercício seguinte, reverte as provisões realizadas no exercício anterior, excluindo os valores do Lucro Líquido;*
- d) *Quando do pagamento dos valores aos administradores, considera-os como despesa dedutível do exercício.*

E conclui a fiscalização expondo a fundamentação legal que embasou a glosa fiscal:

Logo, a partir do exposto, os valores pagos a título de participação nos lucros, bônus e bônus diferidos aos Administradores foram considerados despesas dedutíveis pelo contribuinte, descumprindo o disposto no RIR/99 em seus artigos 249, inciso I, 303 e 463. Portanto, esses valores devem ser adicionados ao Lucro Líquido do exercício para fins de apuração do Lucro Real.

Impugnação

A autuação em análise decorreu de adições não computadas no lucro real atinentes a valores percebidos a título de PLR, Bônus e Bônus Diferido por diretores, trabalhadores sem vínculo empregatício no entender do Auditor-Fiscal, porque tais pagamentos não preencheriam os requisitos da dedutibilidade, ou seja, não seriam despesas operacionais.

O impugnante, ora recorrente, alega que as conclusões da fiscalização entram em contradição com o lançamento objeto do processo nº 16327.721263/2013-36, no qual se exigem contribuições previdenciárias porque *“a participação nos lucros pagas aos Administradores integra o salário de contribuição”*, conforme fls. 22 do Termo de Verificação fiscal (TVF) constante do mencionado processo.

Portanto, conclui o ora recorrente que nos autos de infração em que são exigidas as contribuições previdenciárias, a Fiscalização entendeu que os valores pagos a título de PLR não atendiam aos preceitos da Lei nº 10.101, de 2000, o que resultou no enquadramento deles como verbas remuneratórias com a correspondente inclusão na base de cálculo das aludidas contribuições.

Argui o ora recorrente que as razões expostas pela Fiscalização nestes AI teriam conteúdo semelhante à autuação ora questionada, deixando claro que a mesma situação jurídica conduziu a *“conclusões adaptadas diversas”*: indedutibilidade da PLR, do Bônus e do Bônus Diferido em um processo (16327.721264/2013-81) e caracterização de tais pagamentos como parcelas integrantes do salário de contribuição em outro (16327.721263/2013-36).

Considera que *“tal contradição se revela de forma ainda mais evidente, quando o próprio Agente Fiscal aduz em seu ‘TVF’ que a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados (item 8.1)”*

E conclui que pagamentos com “*remuneração estão enquadradas no conceito de despesas operacionais, por serem normais, necessárias e usuais à atividade de qualquer empresa, assim como os Bônus e Bônus Diferidos*”.

Alega o impugnante, ora recorrente, em seguida, que a Fiscalização não teria mencionado qual o dispositivo da Lei nº 10.101, de 2000, que fora descumprido, nem teria se posicionado sobre o problema levantado de que, em suma, considerou não dedutíveis despesas operacionais relacionadas a pagamento de remunerações de empregados.

Acrescenta que não existe, no ordenamento jurídico, qualquer norma que determine que o pagamento de PLR em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, imponha a sua adição ao lucro líquido para a apuração da base de cálculo do IRPJ, sendo que o inciso III do artigo 462 do RIR/99 apenas estabelece que o pagamento da PLR em conformidade com a citada lei permite a sua dedução do lucro líquido.

O entendimento adotado pelo Fisco, a seu ver, afrontaria o princípio constitucional da legalidade e o disposto no § 3º do artigo 299 do RIR/99. Argumenta que os lançamentos fiscais devem estar devidamente motivados, devendo o Fisco comprovar a infração imputada ao contribuinte, mediante descrição precisa da conduta praticada e da legislação infringida, nos termos dos artigos 97 e 142, parágrafo único, do CTN, sob pena de nulidade.

Sustenta ainda o ora recorrente que todos os dispositivos legais e toda a argumentação desenvolvida pela Fiscalização aplicam-se exclusivamente à PLR, não sendo possível à impugnante identificar a razão que levou à glosa dos pagamentos relacionados ao Bônus e ao Bônus Diferido.

Requer, por conseguinte, que seja reconhecida a nulidade da autuação.

Caso não sejam acolhidos seus argumentos, defende, subsidiariamente, que os pagamentos em questão atendem ao disposto nos artigos 462, II e III, do RIR/99.

Sobre o tema “III – Do Direito”, inicia suas alegações, defendendo que é falsa a premissa adotada pela Fiscalização de que a Lei nº 10.101, de 2000, vedaria o pagamento de PLR aos administradores, cujos contratos de trabalho são regidos pela CLT, mas que foram considerados não empregados pelo Agente do Fisco.

Em seguida, o impugnante passa a sustentar que o Auditor-Fiscal indevidamente presumiu “*que os pagamentos de PLR aos diretores teriam sido realizados com base na Lei nº 6.404/76, bem como de que os diretores seriam administradores*”, pois ele não buscou a verdade material quando se pautou no Estatuto Social da impugnante, deixando de sopesar a forma pela qual os diretores desempenham suas funções.

Por entender que as conclusões fiscais foram pautadas em meras ilações, pois a Fiscalização não teria requerido a apresentação dos documentos e dos esclarecimentos necessários, requer que seja reconhecida a nulidade da autuação.

Encerra o assunto, argumentando “*que os diretores possuem todos os atributos típicos do empregado, ou seja, eram pessoas físicas que prestavam, com habitualidade e exclusividade, serviços sob subordinação jurídica e recebiam salários*”.

A seguir alega o ora recorrente que a Fiscalização desqualificou o caráter de PLR aos pagamentos realizados, mas não teria esclarecido qual seria a sua real natureza. A seu ver, “*a Fiscalização é insistente ao afirmar que estes diretores, na realidade, são administradores sem vínculo empregatício, bem como que tal condição não seria determinante para a qualificação do pagamento como PLR, mas somente a definição da atuação dos diretores como administradores*”.

Aduz que, ao realizar tais pagamentos, observou os ditames da Lei nº 10.101, de 2000, o que autoriza a dedução prevista no § 1º do seu artigo 3º.

Por entender que a Fiscalização esquivou-se de examinar a realidade fática, apresenta os documentos abaixo listados, que evidenciarão o vínculo empregatício:

(i) *Contratos de trabalho regidos pela CLT, que sequer foram solicitados pelo Sr. Agente Fiscal no curso da fiscalização, os quais possuem as cláusulas e condições específicas a serem observadas pelo empregador (Impugnante) e pelo empregado na relação de trabalho (doc. 4);*

(ii) *Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte relativas aos anos calendário 2009 e 2010, as quais refletem as remunerações recebidas pelos diretores empregados e a respectiva retenção devida, o que ratifica a existência de vínculo empregatício (doc. 5);*

(iii) *Fichas de Registro de Empregados, que trazem as principais informações sumarizadas acerca do cargo (doc. 6); e*

(iv) *GEFIP-SEFIP referentes aos períodos autuados, que refletem os valores recebidos pelos diretores a título de remuneração com a respectiva incidência das contribuições previdenciárias (doc. 7).*

Lembra que a Lei das Sociedades Anônimas prevê que, além da Diretoria, pode ser criado um Conselho de Administração, resultando em dois níveis de administração, e que a figura do administrador não se confunde com a do funcionário de cargo de alto nível, o qual é mero empregado subordinado sem poderes de representar a sociedade.

Comenta que, nos termos do Enunciado 269 do TST, os contratos de trabalho firmados por empregado eleito para ocupar o cargo de diretor serão suspensos, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego. Considera, assim, que não pode prevalecer a presunção de que a mera análise do Estatuto Social da impugnante afastaria a condição de empregados dos diretores.

Ressalta que, com a celebração dos contratos de trabalho sob o regime da CLT, todos os direitos trabalhistas são garantidos aos diretores, inclusive a PLR paga nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

Esclarece, na continuação, que os diretores diferem dos demais empregados apenas em relação à posição hierárquica que ocupam, conforme comprovaria a estrutura organizacional do impugnante, ora recorrente.

Deste modo, a função desempenhada pelos diretores é de mera *“representação do comando específico localizado no exterior, diferentemente do que se vê em sociedades de capital aberto, sendo desnecessária a realização de eleições”*.

Considera que a subordinação é, também, comprovada pelo fato de que todos os diretores são submetidos ao mesmo processo de avaliação aplicado aos demais empregados do banco bem como pela sujeição deles ao cumprimento de normas rígidas relativas a horários.

Questiona a competência da Fiscalização:

Vale lembrar que, inexistindo óbice ou previsão legal que impeça a manutenção do contrato de trabalho do diretor estatutário, a Fiscalização não possui legitimidade para desconstituir tal condição, competindo tão somente à Justiça do Trabalho aferir se o diretor da empresa desempenha suas funções mediante a existência de vínculo empregatício ou não.

Depois de avisar que já argumentou ter faltado, no AI questionado, a motivação que permitiria se concluir pela indedutibilidade das despesas incorridas com tais parcelas, expõe que os referidos pagamentos constituem despesas necessárias, usuais e normais da empresa, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

Considerando que os diretores são empregados da empresa e que o pagamento em questão é voltado ao incentivo da produtividade, conclui tratar-se da despesa operacional prevista no artigo 299 do RIR/99. Salienta que os pagamentos são realizados sob a égide de contratos de trabalho, o que ensejou a incidência dos respectivos encargos sociais.

Por fim, protesta contra a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida após a data da lavratura do auto de infração, por entender não existir previsão legal para tanto.

Sustenta que o artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, não pode servir de supedâneo à pretensão fiscal, uma vez que autoriza a cobrança de juros sobre multa isolada, não sobre multa de ofício.

Asseverando que a conclusão fiscal se pautou em mera presunção, requer que não prevaleçam os argumentos do Auditor-Fiscal.

Acórdão nº 14-49.207 - 13ª Turma da DRJ/RPO

Quanto a contradição suscitada pelo ora recorrente, entendeu-se pela sua incoerência, pois deve ser sopesado que estão em pleno vigor normas próprias que impedem, na apuração do lucro real, a dedução de quaisquer dos valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros ou de gratificações.

Daí a importância, para o caso concreto, da análise sobre o vínculo que os diretores e os membros do Conselho de Administração têm com a empresa. Se estatutário, aplicam-se os artigos 303 e 463 do RIR/99. Se empregatício, o § 3º do artigo 299 do RIR/99 e o § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

Com isso decidiu-se que, caso os julgadores que atuarem no Processo nº 16327.721263/2013-36 concluírem que os pagamentos integram o salário de contribuição, nenhuma influência haverá sobre o presente, pois a decisão que proferirem não afastará a incidência do disposto nos artigos 303 e 463 do RIR/99.

Como a despesa de tal natureza não é dedutível nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR, entendeu-se que não existe qualquer empecilho lógico que vede, no caso concreto, a conclusão pela indedutibilidade de despesa relacionada ao fato gerador de contribuição previdenciária.

Enquanto argumentava sobre a suposta contradição entre as autuações, a impugnante alegou que não existe norma legal que imponha a indedutibilidade dos valores pagos a título de PLR quando descumpridos os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, a qual, inclusive não vedaria o recebimento por parte de administradores estatutários.

O acórdão recorrido decidiu pela improcedência de tal argumentação. O que estaria em discussão no presente processo não é o pagamento de PLR a empregados em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, mas o pagamento de participação de lucros e bônus a administradores não empregados.

Diante disso, apurou-se que a Fiscalização não mencionou no TVF qual o dispositivo da citada lei que foi descumprido simplesmente porque fez uma análise abrangente da legislação, sustentando que a Lei nº 10.101, de 2000, aplica-se à PLR paga a empregados.

Como, no entender do Auditor-Fiscal, os diretores e os membros do Conselho de Administração não são empregados, a eles não se aplicam quaisquer das regras previstas na aludida lei, entendendo-se que deva incidir, no caso concreto, o disposto nos artigos 303 e 463 do RIR/99.

Conclui-se que se a Lei nº 10.101, de 2000, versa apenas sobre pagamentos realizados a empregados, não é de se esperar que contenha qualquer disposição específica acerca de administradores estatutários.

No item II.2 da contestação, alegou o impugnante, ora recorrente, que inexistente, na autuação, a fundamentação para a glosa dos valores pagos a título de Bônus e Bônus Diferido.

Diante da argumentação presente no TVF de que os diretores não são empregados e de que, nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR/99 (citados no item 11 do TVF), as despesas incorridas com as gratificações por eles percebidas são indedutíveis, entendeu-se que a tributação já estaria adequadamente motivada, principalmente se considerado que a Fiscalização informou que os valores tributados foram apurados em folhas de pagamentos e na escrituração contábil da contribuinte.

No tópico “III – Do Direito”, a impugnante argumentou que estaria incorreta a premissa adotada pela Fiscalização de que a Lei nº 10.101, de 2000, não autorizaria o pagamento de PLR a administradores, acrescentando que os valores por eles percebidos “*pautaram-se em instrumentos firmados nos exatos termos da Lei nº 10.101, de 2000*”.

A questão sobre se a Lei nº 10.101, de 2000, ou se a Lei nº 6.404, de 1976, disciplinam a participação nos lucros percebidas pelos administradores pode ter relevância no processo que trata da exigência das contribuições previdenciárias, em vista do disposto na alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Para que o Fisco desqualifique a isenção defendida pela contribuinte é imprescindível a comprovação de que não foram atendidos os requisitos previstos na norma supra transcrita.

No caso concreto, em que se discute a dedutibilidade dos valores pagos aos administradores no cálculo da base de cálculo do IRPJ, decidiu-se que esta discussão é secundária, posto que o auto de infração está fundamentado nas normas indicadas no item 11 do TVF (arts. 249, 303 e 469 do RIR/99).

Como a Lei nº 10.101, de 2000, não foi instituída para regular a participação nos lucros de administradores não empregados, firmou-se no acórdão recorrido que não há razão para a Fiscalização apontar quais os requisitos da citada lei que foram infringidos.

Não seria necessário esmiuçar cada dispositivo legal para verificar em que momento ela foi descumprida, bastando o fato de que a própria realidade fática apurada (pagamentos a diretores não empregados) afasta a sua incidência.

Diante da análise dos estatutos sociais, a Fiscalização se convenceu de que a relação entre os administradores e a sociedade era estatutária, não havendo meios de se admitir a relação empregatícia.

O contrato laboral eventualmente celebrado não alteraria esta realidade, ou seja, não transformaria uma relação não regida pela CLT em um vínculo de emprego celetista.

O entendimento firmado fora de que o Fisco nada presumiu, uma vez que trouxe aos autos provas que sustentam sua posição de que a relação entre os administradores e a sociedade não é regida pela CLT, mas pela Lei nº 6.404, de 1976.

Ao disciplinar a distribuição do ônus probatório, prescreve o artigo 333 do Código de Processo Civil que compete ao autor comprovar o fato constitutivo do seu direito e ao réu, o fato modificativo.

Deste modo, se o Auditor-Fiscal asseverou que os administradores possuem relação estatutária com a empresa conforme o disciplinado na Lei nº 6.404, de 1976, decidiu-se que bastaria apresentar as provas que corroboram suas afirmações, sem necessidade de apresentar contraprovas às argumentações que poderiam ser oferecidas pela interessada em processo administrativo.

Caberia à recorrente, no entanto, a prova de que, não obstante os administradores sejam eleitos na forma prevista nos estatutos sociais e que tais estatutos prevejam que a gestão e a representação da sociedade compete à diretoria e ao Conselho de Administração, existiriam fatos não ponderados pela Fiscalização que permitem concluir que os administradores em questão seriam, de fato, empregados.

Exsurge nos autos que os executivos presentes nos estatutos da empresa, até prova em contrário como dito, detêm amplos poderes de gestão e comando da companhia. Não restaram dúvidas, do entendimento exarado no acórdão recorrido, que os administradores realizam suas atividades pessoalmente em caráter não eventual e que percebem remuneração.

Deve, então, ser examinado se eles trabalham sob a dependência do empregador, ou seja, se estão juridicamente subordinados a ele.

Fora exposto que para que se conclua se determinado diretor é ou não empregado, é importante refletir sobre a existência ou não de *“uma intensidade especial de ordens sobre o diretor recrutado”*. Caso o empregador controle a realização das atividades desempenhadas pelo empregado estará caracterizada a sua subordinação, ou seja, o vínculo empregatício. Se, por outro lado, o diretor exercer suas atividades com liberdade, sua relação com a sociedade será estatutária.

Entendeu-se, desta forma, que o Estatuto Social da contribuinte segue as linhas traçadas pelos artigos 138, 139 e 142 da Lei nº 6.404, de 1976, *in verbis*, uma vez que confere aos órgãos estatutários de administração autonomia para gerirem a empresa. Quanto ao Conselho de Administração e ao Presidente percebe-se o poder de fixar orientações, o que não é atribuído à Diretoria. No entanto, o fato de a Diretoria de submeter a orientações, não a torna subordinada.

O recorrente, por outro lado, alegou que existem fatos que levariam à conclusão de que os administradores da empresa exerceriam atividades subordinadas de mero repassadores dos comandos emanados pelos executivos residentes no exterior.

Concluiu-se, no entanto, que o interessado deveria comprovar o alegado, juntando aos autos provas que revelassem o dia a dia da administração. Estas provas deveriam expor o conteúdo da comunicação entre os executivos estrangeiros e a administração local, de modo a não deixar dúvidas de que os administradores agem com subordinação total, em estrita obediência às ordens que chegam do exterior das quais dependem para realizar suas atividades.

Comenta-se, por fim, que os contratos laborais juntados aos autos não comprovam a subordinação, pois não disciplinam, com precisão, a atividade desempenhada pelos administradores. Considerar tais provas como exemplo cabal da subordinação é afastar um dos princípios basilares do Direito do Trabalho: o princípio da primazia da realidade.

Considerou-se, portanto, correta a autuação, a qual foi julgada adequadamente motivada e devidamente acompanhada das provas que lhe dão suporte. Neste contexto, as alegações do impugnante, ora recorrente, desprovidas de qualquer documentação que efetivamente comprovem o trabalho subordinado dos administradores, não mereciam ser acolhidas.

Ao final de sua defesa concernente ao vínculo existente entre os administradores e a sociedade, o impugnante, ora recorrente, questionou a competência do Fisco de desconstituir a relação empregatícia celebrada, o que a seu ver, caberia somente à Justiça do Trabalho.

Decidiu-se que se o Fisco possui competência de tributar determinada relação como empregatícia, mesmo que as partes tenham disposto em sentido oposto, tem também a atribuição de afastar os contratos trabalhistas avençados para que as normas tributárias incidam sobre a relação real apurada.

Por fim, entendeu-se que a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício já vencida decorre de determinação legal. Suscita-se, desta forma, a aplicação dos artigos 113, §1º, 139 e 161 do CTN e artigos 43, parágrafo único e 61, §3º da Lei 9430/96.

Portanto, da interpretação dos dispositivos acima, concluiu-se que devem incidir juros moratórios sobre o valor da multa de ofício não paga até o seu vencimento.

Recurso Voluntário

Irresignado com a decisão, a autuada apresentou seu recurso voluntário, repisando praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o Relatório

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

O cerne da discussão, sem dúvida, deve nortear a questão da existência ou não de vínculo empregatício por parte dos diretores da recorrente. O enquadramento legal e a consequente determinação positiva ou negativa da dedutibilidade do PLR, do bônus e do bônus diferido pagos à diretores, então, devem permear a questão da caracterização destes como empregados ou não e também se designados no Estatuto Social como administradores ou não.

De início deve ser superada e vergastada a questão da impossibilidade do recebimento do PLR por diretores estatutários.

O disposto na Solução de consulta nº 368 – Cosit, provoca a aplicação de uma interpretação extensiva capaz de garantir e embasar a afirmação exposta, assim determinando:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembléia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembléia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º, alínea “f”; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.

Veja que a matéria discutida versa sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias, mas pressupõe a patente possibilidade de recebimento do PLR por diretores estatutários.

A questão aí, então, também para definir a incidência das contribuições, deve perpassar a existência ou não do vínculo empregatício do diretor estatutário para com a empresa. Mas resta claro que o PLR pago a diretores encontra guarida nos campos normativo e, por conseqüência, fático.

Essencial salientar que o pressuposto detectado nesta Solução de Consulta, na realidade, advém de dispositivo constitucional e conseqüentemente do disposto na Lei 10.101/00. O art. 7º assim determina:

*Art. 7º São direitos dos **trabalhadores urbanos e rurais**, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*XI - **participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;***

Deste modo, a Carta Constitucional dispõe de modo abrangente, como direito **dos trabalhadores**, o PLR.

A Lei 10.101/00, positivando o dispositivo constitucional, em seu artigo 1º, concede também a generalidade de aplicação do direito à todos os trabalhadores, *in verbis*:

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos **trabalhadores** nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

A lei em nenhum momento traz alguma exceção ao que dispõe referido artigo, de modo que é sagaz a conclusão de que os trabalhadores em geral, e não só os empregados, tem direito à participação nos lucros da empresa.

Ademais, o entendimento firmado no CARF também é uníssono neste sentido, conforme se demonstrará adiante. De fato, as discussões travadas no CARF e nas próprias DRJs vão além do real reconhecimento da PLR paga à diretores, vencendo esta questão já como algo solidificado e incontestável.

Assim, parte-se da premissa inequívoca de que diretores estatutários, como trabalhadores, têm direito ao PLR. Definir se são empregados e se concretiza-se o vínculo **empregatício exige o aprofundamento minucioso do caso concreto.**

Deve-se partir da questão de que a jurisprudência do CARF é pacífica ao considerar o diretor estatutário como contribuinte individual e não como um empregado da empresa.

Porém para se aplicar tal entendimento no caso em tela, necessário que se detecte a presença ou a ausência de subordinação jurídica e analisar-se quais os poderes outorgados aos diretores no Estatuto Social.

De pronto, com as provas trazidas aos autos, o maior indício aponta para o fato de que os diretores estatutários são administradores da empresa. O Estatuto Social, claramente concede exclusivamente aos Diretores o poder de *“determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade”*.

Ademais, *“a Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembléia Geral e pelo Diretor Presidente, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembléia Geral de poderes para praticar, todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais.”*

Por fim, *“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.”

Ora, não resta dúvida que os diretores detêm autonomia, liberdade e poder para tomar as medidas cabíveis no sentido de garantir a melhor organização, funcionamento e produtividade da empresa. Na essência, a diretoria é responsável pela administração da recorrente.

Contudo, me parece que tal discussão é dispensável para o deslinde da discussão aqui posta, vez que a possibilidade de dedução do PLR pagos aos diretores independe do fato desses serem ou não empregados.

Isso porque, o enquadramento legal que impossibilita a dedução do PLR, do bônus e do bônus diferido pagos aos diretores, denota uma sincronia perfeitamente construída pelo sistema normativo, a qual, não poderia ser diferente, é seguida pela jurisprudência do CARF.

Primeiramente a Lei 10.101/2000, em seu art. 3º, § 1º, define a possibilidade de dedução, como despesa operacional, das participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição, para efeito de apuração do lucro real. Fica evidenciado que a dedutibilidade está condicionada e restrita apenas aos empregados.

Os artigos 299, §3º, 359 e 462 do RIR/99, em consonância com o disposto na Lei 10.101/00, determinam o que segue:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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 assembleia de acionistas ou sócios quotistas;

Diante das normas acima, ss gratificações, portanto, podem ser consideradas despesas operacionais e, assim, dedutíveis quando pagas aos empregados.

Neste ponto deve-se entender que, de fato, o PLR e as bonificações devem ser considerados como um incentivo à produtividade e, portanto, não devem integrar o valor da remuneração do empregado, sendo nitidamente uma despesa operacional.

Neste sentido, como exposto pelo ora recorrente, as despesas, portanto, poderiam ser consideradas como operacionais, sendo necessárias, usuais e normais.

No entanto a pátria **legislação veda** a dedução de tais despesas, conforme se demonstrará a seguir, falecendo a alegação do recorrente de contradição por parte do fisco, ao exigir contribuições previdenciárias que incidem sobre remunerações pagas em contraprestação a serviços prestados.

Isso porque, o artigo 303 do RIR/99 dispõe da seguinte maneira:

“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).”

Referido dispositivo suficientemente incisivo e dotado de especificidade, respeitando o que fora determinado anteriormente, a partir do disposto na Lei 10.101/00 e art. 299 do RIR, para determinar a indedutibilidade de gratificações ou participações pagas a **dirigentes e administradores seja estutários ou empregados.**

Por fim, necessária a aplicação do art. 463 do RIR/99, *in verbis*:

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).

Concluindo portanto, em raciocínio inverso à dedutibilidade, a participação nos lucros **pagas aos administradores** da pessoa jurídica será adicionada ao lucro líquido do período de apuração.

Veja que todos os dispositivos citados constroem um racional que aponta para um mesmo cerne.

A Lei 10.101/00, ao especificamente dispor acerca da dedutibilidade da despesa operacional categoricamente a possibilita apenas ao que relativo a empregados da empresa.

O próprio RIR/99, em seus arts. 299, § 3º, 359 e 462, confirma tal entendimento e vai além, para definir que **os valores pagos aos administradores e dirigentes, não poderão ser deduzidas as despesas operacionais (art. 303) e, por consequência lógica, serão adicionados ao lucro líquido a participação nos lucros (art. 463).**

Há perfeita harmonia, portanto, do ordenamento jurídico neste sentido, pois mesmo partindo de situações fáticas diversas, a conclusão atingida é a mesma, não há qualquer contradição ou antinomia.

Presume-se que os administradores/diretores não necessitem de um incentivo na produtividade, o que aloca o PLR e as bonificações como uma espécie de remuneração.

No entanto não é uma remuneração usual, é uma retribuição pelo enorme encargo absorvido e a lei, neste sentido mantendo o respeito constitucional ao art. 7º, XI houve por bem não aplicar a dedutibilidade a tal despesa.

Esclarecendo.

O PLR, como um direito constitucional, regulamentado pela Lei 10.101/00, foi garantido aos diretores, mas como, neste contexto, esta participação nos lucros ou bonificações não caracterizam um incentivo à produtividade e não denotam uma despesa operacional, trata-se de uma espécie de remuneração diferenciada e específica que mereceu uma atenção especial da legislação, optando-se por considerá-la indedutível ao não caracterizá-la como operacional.

O direito foi mantido, mas o benefício fiscal não, pois a **utilidade** do PLR e das bonificações pagas a empregados é diferente do que é pago a diretores/administradores. A despesa perde seu caráter de operacional e, portanto, extingue a possibilidade de dedutibilidade.

Ademais, conforme adiantado, a jurisprudência do CARF é uníssona neste sentido:

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que essa só é aplicável aos empregados. Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei

6404/76, quando não se identifica que a distribuição decorreu do capital investido, mas tão somente da prestação de serviços.

(Acórdão n.º 2401003.810 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 20 de janeiro de 2015)

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS ADMINISTRADORES E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores. A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

(Acórdão n.º 2401003.487 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 15 de abril de 2014)

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS PARCELAS RECEBIDAS A TÍTULO DE PLR DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Diretores estatutários, por não terem carteira assinada são equiparados a empresários, mesmo não assumindo risco do negócio representam a empresa, seguindo orientação dos acionistas, o que os impedem de serem equiparados aos empregados celetistas. Diretor estatutário ou diretor não empregado é aquele que, participando ou não do risco do empreendimento, seja eleito, por Assembléia Geral dos acionistas, para o cargo de direção das sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. Por estas razões, o pagamento de PLR a diretores acionistas, não enquadra na isenção de contribuição previdenciária, prevista na Lei 10.101/2000.

(Acórdão n.º 2301004.082 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 17 de julho de 2014)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. APLICAÇÃO DA LEI Nº 6.404/76. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA. A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre “Acionistas x Diretores/Administradores”, não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica “Empregador x Empregado”. Assim, não merece prosperar o lançamento efetuado sob o argumento de que somente os segurados empregados poderiam ser considerados beneficiários do pagamento de PLR par fins de não incidência das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES / DIRETORES ESTATUTÁRIOS. ARTIGO 152, § 1º DA LEI Nº 6.404/76.

O administrador a que se refere a Lei das Sociedades Anônimas, perante a legislação previdenciária, é considerado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea f, da Lei nº 8.212/91, enquadrando-se como “diretor não empregado” (art. 145 da Lei nº 6.404/76).

Quem efetua o pagamento da verba referida no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 é a pessoa jurídica empresária e não o acionista. Se o lucro advém da atividade empresarial, pertence à pessoa jurídica empresária e não ao acionista. Nos termos do art. 201 da Lei nº 6.404/76, quem paga os dividendos é a companhia e não os acionistas. Quem se beneficia diretamente dos prêmios do diretor/administrador também é a pessoa jurídica empresária e, portanto, natural que o remunere por diferentes formas (art. 11 e 21 fato gerador e alíquota; art. 28, III base de cálculo; ambos da Lei nº 8.212/91. Em que pese a literalidade do art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 (menção à “participação no lucro”), tal pagamento não se amolda à hipótese de imunidade/isenção contida no inciso XI do art. 7º da CF, visto que o texto constitucional condiciona a desvinculação da remuneração aos termos da lei. A participação nos lucros somente veio a ser regulamentada após a Constituição Federal de 1988, não se aplicando, portanto, a Lei nº 6.404/76. Precedentes do STJ na ótica do imposto de renda enquadrando tais pagamentos como “prêmio pelos resultados atingidos”. AgRg no AREsp 8.256/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011.

(Acórdão nº 2302003.059 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 18 de março de 2014)

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores. A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

(Acórdão nº 240102.287 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 17 de julho de 2014)

Considero que, após a constatação fática de que os diretores era, de fato, administradores, há a percepção de um ordenamento jurídico perfeitamente talhado e logicamente seguido pela jurisprudência, para atestar a indedutibilidade das despesas relativas à PLR, bônus e bônus diferido pago à diretores estatutários.

Assim, ainda que se admita que tais diretores e administradores teriam relação de emprego com a Recorrente ou que este Conselho não possui competência para decidir sobre a existência ou inexistência de tal relação, ao fundamento que tal competência é da Justiça do Trabalho, temos que os valores de PLR pagos seriam indedutíveis em razão do disposto no art. 303 do RIR/99 que é claro ao dispor que "não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica."

Juros sobre Multa de Ofício

No que tange à incidência dos juros sobre a multa de ofício, tenho firme entendimento de que a multa de ofício configura verdadeira penalidade, portanto, é inaplicável a taxa SELIC sobre esse montante, que não possui natureza de crédito tributário, nos moldes do disposto no art. 161 do CTN.

A multa não é decorrência do tributo, mas do descumprimento de um dever legal de pagá-lo.

Neste sentido, ressalto julgado de relatoria da ex-Conselheira Sandra Faroni sobre a matéria (Acórdão 110200.060):

“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.62131/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:

(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo;

(b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a

partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, DAR PARCIAL PROVIMENTO para afastar a aplicação dos juros Selic sobre o montante da multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

A despeito do bem fundamentado voto do d. Conselheiro Relator, peço vênia para discordar do capítulo da decisão referente à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

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. (grifei)

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. (grifei)

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

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 dela decorrente. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal, que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do artigo 72 do Anexo II do RICARF:

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

Semelhante entendimento pode ser visto nas ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado: Claudemir Rodrigues Malaquias)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Pelo exposto, nego provimento ao capítulo do Recurso Voluntário referente à incidência de juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO - Redator Designado