



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ZSS...

Sessão de 24 de junho de 1982

ACORDÃO Nº -CSRF/01-0.236

Recurso nº RP/104-0.062

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: HUGO HERRMANN FILHO.

DIRETOR. INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO.
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Está isenta de imposto a quantia recebida a título de indenização por tempo de serviço. Entretanto, se tal indenização é paga a diretor de empresa, que tem parte substancial do capital social, com condições de mando e gestão em face dos estatutos sociais, não há falar em isenção do imposto de renda, porque ' não se configura indenização trabalhista, uma vez que não se pode ser empregado de si mesmo.

Inexistindo uma das condições essenciais para a caracterização da relação de emprego, que é a subordinação, a "indenização" passa a ser rêditos, oriundos de lucros, dividendos, ou pro-labore, sujeita ao imposto de renda. Recurso especial provido.

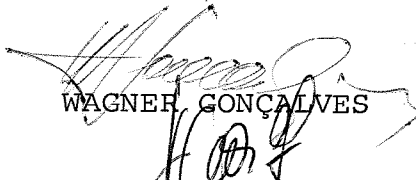
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL :

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões (DF), em 24 de junho de 1982.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

V.V.


WAGNER GONÇALVES

- RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 1080/012.182/79

RECURSO N.º: RP/104-0.062

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.236

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeiro Passivo: HUGO HERRMANN FILHO

R E L A T Ó R I O

O douto Procurador da Fazenda Nacional, junto à Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, inconformado com o respeitável acórdão proferido nos autos de procedimento fiscal contra Hugo Herrmann Filho, jurisdicionado à Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre, RS., recorre a esta Câmara Superior, salientando, no principal :

.....

"2. Ao dar provimento ao recurso, para admitir como isenta do imposto de renda a parcela de Cr\$1.540.000,00, recebida pelo contribuinte a título de indenização correspondente ao tempo de serviço anterior à opção, a decisão recorrida entendeu de modo contrário à lei e à prova dos autos, merecendo ser reformada.

3. Embora o alegado acordo tenha sido homologado pela Justiça do Trabalho, deve ser afastada, em primeiro lugar, possível invocação de coisa julgada, capaz de tornar indiscutível a natureza do rendimento em destaque.

4. A Fazenda Nacional não estaria sujeita aos efeitos da coisa julgada porque não participou da relação jurídica entre a empresa e o denominado empregado. Se não foi parte, não sofre as consequências do decidido, como nos ensina o douto José Frederico Marques :

"O princípio geral que domina a matéria é o de que a imutabilidade dos efeitos da sentença, co-

mo decorrência da coisa julgada, só se estende às partes: res inter alios judicata non praejudicare (Dig. 42, I, 63). Como dizia João Monteiro: "um dos mais sábios princípios da política judiciária é sem dúvida que se concretiza na regra - "res inter alios actavel judicata non nocet nec prodest". Se toda ação pressupõe litígio entre autor e réu, e se toda sentença não pode ir além da resolução do litígio, segue-se que a coisa julgada, em sua potência ou função negativa, só respectivamente ao autor e ao réu produz efeito" (Instituições de Direito Processual Civil, vol. V, 1a. ed., pág. 60).

5. Os elementos constantes do processo indicam que HUGO HERRMANN FILHO, embora admitido na empresa RENNER HERRMANN S.A. INDÚSTRIA DE TINTAS E ÓLEOS como empregado, perdeu essa situação com o tempo, quer pela sua participação de maior acionista, quer pelo desempenho de função de comando.

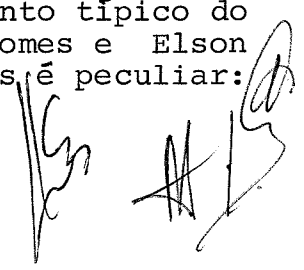
6. De fato, admitido em 02.01.47, foi eleito diretor pela Assembléia Geral ordinária de 12.04.51, cargo que conservou até passar a Diretor Presidente, em 31.01.78.

7. A participação acionária do contribuinte iniciou-se em 31.10.52, quando do aumento de capital da empresa, por ações ordinárias, ocasião em que os acionistas abriram mão do direito de preferência em seu favor, tendo Hugo Herrmann Filho subscrito 500 ações.

8. A seguir, fez o contribuinte inúmeras subscrições, (ver atas anexadas ao processo), até chegar à posição de maior acionista (declaração de fls. 226), representada por sua pessoa física, com 740.711 ações (8,26% do capital social), e pela empresa H. HERRMANN ADM. PART. E COM. LTDA., com 1.550.000 ações (17,29% do capital social), da qual o interessado detém praticamente a totalidade do capital social (ver fls. 270/281).

9. Ora, com uma participação de 25,55% do capital social da empresa com a qual fez o pretense acordo, o contribuinte era quem dirigia as atividades sociais e orientava o funcionamento dos órgãos da companhia, podendo, de acordo com a lei das Sociedades por Ações, convocar a Assembléia - Geral (art. 123, parágrafo único, "c"), efetivar a sua instalação em primeira convocação (art. 125) e deliberar sobre matérias da mais alta significação na vida normal da sociedade (art. 132).

10. Essa posição de mando, orientação e direção atribuída ao contribuinte é incompatível com a subordinação, como característica da situação de empregado. A doutrina tem mostrado a subordinação do empregado como o elemento típico do contrato de trabalho, bastando citar Orlando Gomes e Elson Gottschalk, pela autoridade de mestres que lhes é peculiar:



Acórdão nº CSRF/01-0.236

"A subordinação do empregado é requisito não somente da prestação, como, ainda, o elemento caracterizador do contrato de trabalho, aquele que melhor permite distingui-lo dos contratos afins. Sua extraordinária importância decorre do fato de ser o elemento específico da relação de emprego, cuja presença, nos contratos de atividade, facilita a identificação do contrato de trabalho, propriamente dito" - (Curso de Direito do Trabalho, 5a. ed., pág. 90).

11. Assim, não configurada a situação de empregado, atribuída ao contribuinte, o rendimento em foco não pode ter a natureza de indenização de FGTS, devendo receber tributação normal.

12. Reconhecendo, porém, a decisão recorrida o caráter indenizatório do rendimento e, por decorrência, sua isenção, reconheceu também implicitamente a condição de empregado do contribuinte. Esse fato é contrário à prova dos autos e a isenção decorrente ofende o art. 43, I e II, do CTN e art. 10 do Decreto-lei 5.844/43 (RIR/75, art. 20; RIR/80, art. 20).

Pelo exposto e invocando os doutos suplementos dessa ilustrada Câmara Superior, deverá o recurso ser provido, para restabelecer a decisão singular, com tributação do rendimento em questão.

J U S T I Ç A."

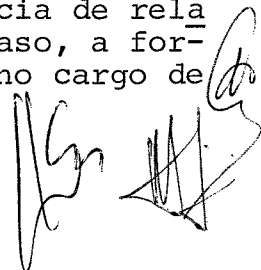
Contra tais argumentos, apresenta o contribuinte as contra-razões de fls. 340/343, alegando que "inexiste a qualidade de maior acionista ou acionista controlador" ... e que "não houve de sempenho de comando pretendido pela recorrente."

E ainda :

.....

"Em situação idêntica, o Supremo Tribunal Federal, em sua composição plena assim decidiu :

"O empregado que venha a exercer o cargo de Diretor na empresa faz jus ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço durante o período em que permaneceu na Diretoria, mesmo quando rescindido o seu contrato de trabalho nessa situação, uma vez proclamada pela Justiça Especializada a existência de relação de emprego, sendo irrelevante, no caso, a forma pela qual foi o empregado investido no cargo de



Acórdão nº CSRF/01-0.236

Diretor". (Ac. R.E. nº 93.179-1; xerox anexa).

Na hipótese referida em que se reconheceu o direito ao F.G.T.S. a situação era idêntica: empregado guindado a diretor e com participação no capital social da empresa que dirigia.

7. A recente lei nº 6.919 de 02.06.1.981 facultou a extensão do regime do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço a diretores não empregados. Determinou, ainda, a aplicação do disposto na lei 5.107 de 13 de setembro de 1966 (§ 1º do artigo 1º), estendendo, "ipso-facto", o benefício a isenção de impostos federais previsto no artigo 28 da lei 5.107.

O Parecer Normativo C.S.T. 35 de 31.08.1.981 reconhecendo esta isenção assim manifesta em sua ementa :

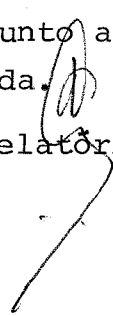
"Os depósitos e consequentes acréscimos operados na conta vinculada de Diretor, não comporão o rendimento bruto cedular da pessoa física beneficiária, nem se sujeitarão à incidência de imposto na fonte".

Notável é, que nem a nova lei nem tampouco o parecer normativo, disseram não caber a isenção tributária para os casos de diretor que, sem ter o controle, seja, também, acionista.

Vale dizer, reconheceu-se explicitamente o que estava implícito."

Afinal, reportando-se às razões e argumentos anteriormente apresentados junto ao Colegiado a quo, pede que seja mantida a decisão recorrida.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.236

V O T O

Conselheiro WAGNER GONÇALVES - Relator :

O recurso é tempestivo e foi apresentado com base no art. 3º, inc. I, do Decreto 83.304, de 28.3.79.

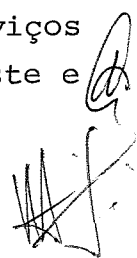
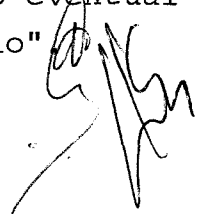
A quaestio juris destes autos resume-se em saber se diretor de empresa, no caso da Renner Herrmann S.A. - Indústria de Tintas e Óleos, pode ter vínculo empregatício com a própria em presa, de modo a que, para efeito do imposto de renda, a quantia ' recebida no ano de 1978, a título de indenização, seja considerada tributável ou não.

Entendeu a Câmara recorrida, por maioria de votos, que tais rendimentos, no montante de Cr\$ 1.540.000,00, eram não tributáveis, já que representavam indenização de tempo de ser viço e advieram de transação homologada junto à Justiça do Trabalho (fls.).

Salientando que tal decisão é contrária à prova dos autos, o Procurador da Fazenda Nacional junto à Câmara recorrida alega a inexistência da relação de emprego (por inoportunizar o elemento subordinação - essencial a qualquer contrato de trabalho) e devido a acentuada participação do interessado no capital social da empresa Henner Herrmann S.A..

Antes de adentrarmos no mérito da questão, faz-se necessário abordar resumidamente o que seja relação de emprego, e empregado, diretor e administrador de empresa e relações jurídicas daí decorrentes.

Empregado, nos termos do art. 3º, da Consolidação das Leis Trabalhistas, "é toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário"



A própria definição acima nos dá os traços característicos da relação de emprego, que são :

- relação jurídica entre pessoas físicas, ou físicas e jurídicas ;
- prestação de serviços não eventuais (exclui -se, portanto, os chamados autônomos) ;
- dependência, ou seja, subordinação; e
- salário.

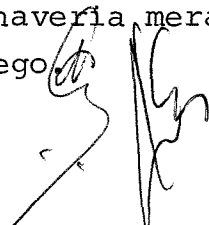
Faltando qualquer desses elementos, inexistirá o chamado contrato de trabalho regido pela CLT.

Agora, diretor de empresa, não é empregado, mas membro da diretoria, e sua relação com a sociedade não é empregatícia mas estatutária, sendo ele um componente mesmo da própria exteriorização da sociedade.

Tal assunto foi bem estudado pelo Dr. Paulo Emílio Ribeiro de Vilhena, Juiz do TRT da 3a. Reg. aposentado e professor da Faculdade de Direito da UFMG, através do artigo (Diretor de S.A. e relação de emprego), publicado na "Revista de Informação Legislativa do Senado Federal (julho a set. de 1980 - a no 17, nº 67), que, numa análise mais profunda, estuda a questão do diretor e a subordinação necessária à relação de emprego, para concluir que há "diretores" e diretores.

De um lado, há diretores subordinados (diretores adjuntos ou "inominados"), que exercem ou desenvolvem sua força -trabalho agregados a outros diretores ; e, de outro lado, há diretores com poderes de mando e gestão e representação definidos e especificados nos Estatutos.

Assim, para os primeiros, apesar da denominação de diretores, haveria contrato de trabalho (com as consequências dele decorrentes); e, para os segundos, haveria mera relação estatutária, nunca cabente relação de emprego.



Acórdão nº CSRF/01-0.236

Leciona o referido Dr. Paulo Emílio Ribeiro Vilhe-
na, in verbis :

.....
"5.1. A jurisprudência trabalhista, ao entender incompatível a condução do empregado ao cargo de diretor eleito com a qualidade de trabalhador subordinado, suspendendo-se a relação de emprego, vem -no fazendo indiscriminadamente, sem atender para determinados fenômenos relacionais que se dão na posição desse diretor, seja no plano estatutário, seja no plano interno administrativo da mecânica da administração, seja nas formas de mobilidade ou de paralisação do ocupante do cargo diretivo.

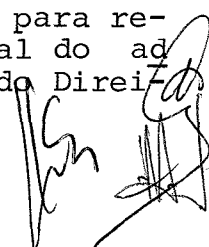
É indispensável entender-se que, mesmo no quadro jurídico formalmente predisposto pelo Direito Comercial, há diretores e diretores.

De um lado, aparecem aqueles que vêm com suas atribuições definidas por estatutos, cujas esferas de ação não sofrem interferência de outro órgão qualquer da sociedade e cujas responsabilidades somente decorrem do exercício normal ou irregular do cargo.

Se muitos deles atuam com poderes de mando e gestão e representação definidos e intocáveis, até chegar-se aos incôlumes cumes do diretor-presidente ou aos amplos e até discricionários poderes de um diretor-superintendente, outros, porém, são limitados em suas funções, não as têm fixadas nos estatutos (diretores "inominados") ou desenvolvem sua força-trabalho agregados a outros diretores (diretores adjuntos).

Em geral, esses "diretores" - conquanto eleitos -, os adjuntos e os "sem designação especial" (inominados), não substituem os diretores qualificados (o presidente, o vice-presidente, o comercial, o superintendente etc.) em suas ausências ou impedimentos, e, quando ocorre, entre eles, "substituição", esta se dá por ordem ou determinação da diretoria (superior).

Verifica-se, pois, dessa distinção que, mesmo no quadro da diretoria eleita, ocorre uma diferença qualitativa no comportamento entre uns e outros diretores, diferença essa que, vista sob o prisma objetivo das relações de poderes entre eles desenvolvidas, caracteriza um grau intenso de subordinação na prestação de trabalho, bastante para retirar a qualificação estatutário-comercial do administrador, deslocando-a para a esfera da Direi-



to do Trabalho."

Como tomamos a liberdade de acompanhar o raciocínio do ilustre professor, cabe aqui uma pergunta: Quais são, em conseqüência, os elementos-fáticos caracterizadores da relação diretor-empresa, de modo a não evidenciar relação de emprego, já que a simples denominação é insuficiente para tal mister ?

Consideramos basicamente dois elementos :

- primeiro, a inexistência de subordinação, já que suas atribuições advêm do próprio Estatuto e não de um contrato de trabalho ; e

segundo, a participação do diretor no capital social.

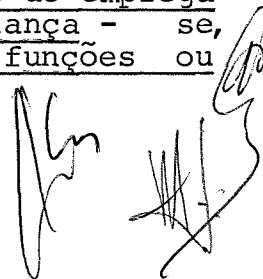
Como ninguém pode ser empregador de si mesmo, a análise dos fatos-elementos mencionados é que nos possibilita dizer se um diretor é ou não empregado, diante da legislação trabalhista.

Porque, é bom enumerar, há diretores de fachada , que, na realidade, ocupam cargos de confiança, subordinado ao "chefe", sendo a denominação de diretor mera honra interna, intra muros, que não desnatura o contrato de trabalho. A esses se aplica a legislação trabalhista na totalidade, inclusive, as disposições do art. 499 e seguintes da CLT, sendo que qualquer indenização recebida por tempo de serviço caracteriza-se como não tributável perante o imposto de renda.

Subordinado e não participando do capital da empresa, ou participando de maneira inexpressiva, é o "diretor" empregado perante essa mesma empresa.

Ainda, é o Dr. Paulo Emílio R. Vilhena que leciona, verbis :

"Mais se adensa a comistão de situações e mais se avizinha a permanência da qualidade do empregado - embora ocupante de cargo de confiança - se, mesmo depois da eleição a diretor, as funções ou



Acórdão nº CSRF/01-0.236

ou permanecem as mesmas ou em quase nada se diferenciam das anteriormente exercidas ou se o diretor continua tendo seu comportamento na empresa condicionado por determinações de outros órgãos da administração, tais como o diretor-presidente, a diretoria, em si, o diretor-vice-presidente ou outros órgãos que lhe se sobreponham em poder geral de comando.

A passagem de empregado a diretor, com a aquisição de pequeno número de ações, pode, ainda, encobrir o aproveitamento do trabalho fiduciário de um prestador de altas qualificações, através de uma fórmula sempre hábil, a eletividade, através da qual a empresa procura furtar-se à aplicação da legislação do trabalho ou, quando muito, com ela não preocupar-se.

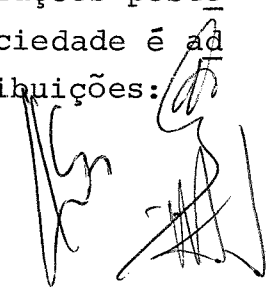
Atenta a tais fatos, a jurisprudência vem-se manifestando no sentido da preservação da qualidade de empregado, sobretudo quando as linhas demarcatórias entre a atividade decorrente da condição de diretores eleito e a da condição de alto empregado se tornam quase imperceptíveis.

O próprio Ministro BARATA SILVA, no primeiro a resto acima ementado, sustentou :

"O autor não deixou de ser empregado pelo fato de ser eleito diretor e, conseqüentemente, deve prevalecer a maior remuneração nos termos da lei, no cargo efetivo, atualizado pelos aumentos concedidos aos demais empregados." TST-3a. T., Proc. nº 648/72, cit., agora, in BOM - FIM & SANTOS, Dicionário... cit. 12a. ed. 1975, págs. 176/7, Ementa nº 1.209."

No caso dos autos, o contribuinte, Hugo Herrmann Filho, foi contratado pela empresa Renner Herrmann S.A. em 02.1.47, como químico industrial. Já em 12.4.51, passou a ocupar o cargo de diretor, e, daí por diante, sucessivamente, foi adquirindo ações da referida companhia até se tornar seu diretor-presidente, quando do pagamento da indenização.

O estatuto inicial, que deu início a Renner Herrmann S.A. não veio aos autos. Entretanto, pelas alterações posteriores, todas anexas ao processo, verifica-se que a sociedade é administrada por uma diretoria, que tem as seguintes atribuições:



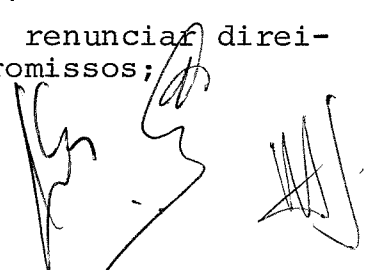
"Art. 12º - A sociedade terá uma Diretoria composta de 3 (três) a 6 (seis) membros, sendo um Presidente e os demais Diretores sem designação especial.

Art. 13º - Compete à Diretoria :

- A) Administrar a sociedade, promovendo tudo o que necessário for à realização do respectivo objeto social;
- B) Representá-la ativa e passivamente, em juízo ou fora dele;
- C) Deliberar sobre a nomeação de procuradores;
- D) Alienar, mesmo fiduciariamente, ou onerar bens sociais do ativo permanente, inclusive hipotecar, penhorar, caucionar, dar em anticrese, dar aval ou fiança, confessar, renunciar a direito, transigir, acordar, estabelecer ainda, quando julgar conveniente, quais dentre os membros da Diretoria deverão praticar o ato autorizado;
- E) Autorizar a aquisição de ações, quotas e quaisquer participações em outras sociedades por qualquer meio;
- F) Deliberar sobre a aquisição de ações e debêntures de sua própria emissão;
- G) Autorizar a prática de atos gratuitos em limites razoáveis beneficiando empregados ou a comunidade de que participa a empresa;
- H) Distribuir funções entre seus membros;
- I) Deliberar quanto às empresas coligadas e controladas, sobre quaisquer matérias submetidas às respectivas Assembléias Gerais.

Art. 14º - Os Diretores ficam investidos dos mais amplos poderes para :

- 1) Representar a sociedade, ativa e passivamente, nos atos judiciais e extrajudiciais;
- 2) Praticar todos os contratos que se relacionem com o fim e se enquadrem no objeto da sociedade ;
- 3) Transigir, desistir, renunciar direitos e celebrar compromissos;



Acórdão nº CSRF/01-0.236

- 4) Contrair obrigações;
- 5) Alienar a propriedade ou os direitos reais sobre bens móveis e imóveis, conceder e ceder direitos reais de garantia;
- 6) Nomear mandatários ou procuradores, conjuntos ou solidários, especificados no instrumento os atos e operações que poderão praticar.

§ 1º - A assinatura isolada de qualquer dos Diretores obriga a sociedade contra terceiros, exceto quando se tratar de tomada de empréstimos, alienação de propriedade imóvel e valores mobiliários integrantes do ativo permanente ou constituição ou cessão de direitos reais de garantia, a sociedade será sempre representada por dois Diretores, por mandatários com poderes especiais nomeados por três Diretores, ou ainda por um Diretor e um mandatário nomeado por outros dois Diretores.

§ 2º - A Diretoria deliberará validamente com a presença da maioria de seus membros. As deliberações importantes dos Diretores constarão de a-ta, lavrada no livro próprio."

Por aí se vê, portanto, que o cargo de diretor, desde o início, 12.4.1951, exercido pelo contribuinte é dos tais que elimina, no mínimo, um dos elementos indispensáveis à caracterização da relação de emprego, já que inexiste subordinação. Seu vínculo com a empresa é estatutário. Tanto isso é verdade, que o contribuinte, sucessivamente, foi adquirindo ações da Renner Herrmann S.A. (fls. 207) até se tornar um dos seus maiores acionistas, direta e indiretamente (neste caso, uma vez que é o acionista controlador da H. Herrmann Adm. Part. e Com. Ltda., que, por sua vez controla 17,29% do Capital da R. Herrmann S.A.), além de ser alçado, finalmente, à condição de diretor superintendente em 1978.

Convém salientar ainda que a questão ora debatida não é nova nesta Câmara. Através de voto do ilustre Conselheiro Urgel Pereira Lopes, proferido em 23.4.1981, veio a lume o acórdão nº CSRF/01-0.147. cuja ementa assim explicita :

"Diretor - Empregado - Indenização Traba -
lhista - Indedutibilidade. Quando o empregado é

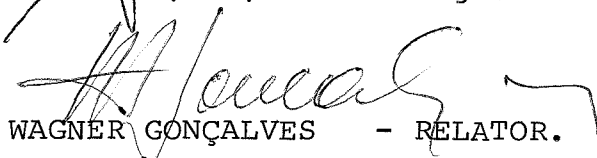
Acórdão nº CSRF/01-0.236

eleito diretor e possui a maioria das ações, não subsiste vínculo empregatício a ser protegido, e a indenização paga por ocasião da retirada do diretor da sociedade não é dedutível como despesa operacional. Recurso especial provido."

Despiciendo alongar mais.

VOTO, pois, pelo provimento de recurso especial da Fazenda Nacional.

Brasília, DF, em 24 de junho de 1982.


WAGNER GONÇALVES - RELATOR.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GONÇALVES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.