

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	10314.720244/2018-60
ACÓRDÃO	9101-007.015 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	COSAN S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES.
INDEDUTIBILIDADE.

As gratificações ou participações atribuídas a dirigentes ou administradores são indedutíveis, independentemente de o vínculo de relacionamento com a pessoa jurídica ser de natureza trabalhista ou estatutária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por maioria de votos, em conhecer da matéria “dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores empregados”, restringindo a discussão à glosa do montante de R\$ 7.936.324,04 (conta contábil 3040601002), vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por não conhecer; e, por unanimidade de votos, não conhecer da matéria “da dedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR e gratificações a trabalhadores”. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento, e os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento parcial ao recurso com retorno ao colegiado *a quo*. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão."

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli– Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 1.557/1.590) interposto pelo sujeito passivo em face do **Acórdão nº 1201-005.137** (fls. 1.464/1.484), o qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

OBRIGATORIEDADE DE ANALISAR TODOS ARGUMENTOS CAREADOS AOS AUTOS. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo. A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. As formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. A declaração de nulidade, portanto, é

excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

DECRETO-LEI 4.657, DE 1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

A revisão no contencioso administrativo tributário possui regramento específico no âmbito do CTN, razão pela qual não há falar-se na aplicação do art. 24 do Decreto-Lei 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela Lei 13.655, de 2018. Súmula Carf nº 169

GRATIFICAÇÕES OU PARTICIPAÇÕES AOS DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES (PLR). INDEDUTIBILIDADE. IRPJ.

Normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

Cientificada dessa decisão, a recorrente apresentou tempestivamente embargos de declaração (fls. 1.493/1.508), os quais foram rejeitados por meio do despacho de fls. 1.543/1.549.

Em seguida interpôs o recurso especial, que foi admitido parcialmente, nos seguintes termos (fls. 1.833/1.856):

O presente processo cuida de litígio sobre lançamento para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2013, no montante total de R\$ 4.767.038,92, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

A infração apurada pela Fiscalização refere-se a participações nos lucros e resultados (PLR) e gratificações pagas a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais foram consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.

Na primeira instância administrativa, a Delegacia de Julgamento afastou o lançamento de CSLL, entendendo que a referida contribuição possui base de cálculo própria, e que não há dispositivos na legislação tributária que determinem a adição do valor pago a título de participações nos lucros aos administradores para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), conforme já transcrito, negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

E nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que a decisão de segunda instância incorreu em divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

- 1- DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO: NÃO APRECIAÇÃO DE ARGUMENTOS RELEVANTES AO DESLINDE DO CASO;
- 2- DEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS AOS DIRETORES EMPREGADOS DO RECORRENTE – DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 303 E 463 DO RIR/99;
- 3- DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM OS PAGAMENTOS DE PLR E GRATIFICAÇÕES A TRABALHADORES; e
- 4- UNICIDADE DO DIREITO - DIRETORES EMPREGADOS PARA FINS TRABALHISTAS E FISCAIS.

O exame de admissibilidade será feito separadamente para cada um dos tópicos acima.

1- DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO: NÃO APRECIAÇÃO DE ARGUMENTOS RELEVANTES AO DESLINDE DO CASO.

Em relação à demonstração da divergência tratada neste primeiro tópico, cabe destacar o seguinte trecho do recurso especial:

[...]

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste primeiro tópico.

2- DEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS AOS DIRETORES EMPREGADOS DO RECORRENTE – DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 303 E 463 DO RIR/99.

Em relação à demonstração da divergência tratada neste segundo tópico, cabe destacar o seguinte trecho do recurso especial:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9202-009.801 e 108-06.633, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas situações contrapostas, os julgadores se ocuparam em examinar se a existência de relação de emprego, de vínculo empregatício, é ou não aspecto relevante para decidir sobre a dedutibilidade das participações e gratificações pagas a diretores de pessoas jurídicas.

O acórdão recorrido, diferentemente dos paradigmas, entendeu que o referido aspecto não é relevante.

De acordo com o voto que orientou o acórdão recorrido, “o lançamento consubstanciado nestes autos, como visto, independe do tipo de vínculo existente entre as partes, bastando, para tanto, a condição de dirigente da empresa”.

O despacho que rejeitou os embargos de declaração da contribuinte, no mesmo sentido, registra que “conforme restou expressamente consignado na decisão embargada, “em relação ao vínculo empregatício dos diretores esse fator não altera a indedutibilidade da despesa”. Portanto, ao contrário da premissa inicial sobre a qual a Embargante construiu todo seu raciocínio, o vínculo de emprego do diretor com a Companhia é irrelevante”

Já os paradigmas, ao contrário do recorrido, consideraram que “são dedutíveis da base de cálculo do imposto as participações nos lucros atribuídas a diretores que mantenham as características inerentes à relação de emprego” (primeiro paradigma); e que “para averiguar-se a dedutibilidade dos pagamentos feitos a diretores [...], faz-se necessário perquirir a manutenção do vínculo empregatício” (segundo paradigma).

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste segundo tópico.

3- DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM OS PAGAMENTOS DE PLR E GRATIFICAÇÕES A TRABALHADORES.

Em relação à demonstração da divergência tratada neste terceiro tópico, cabe destacar o seguinte trecho do recurso especial:

[...]

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão nº 2403-002.336, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Não deixo de observar que o referido paradigma trata de lançamento para exigência de contribuições sociais previdenciárias sobre remunerações pagas aos Segurados Empregados e ao Administrador à título de PLR (motivado pelo entendimento de que os Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Lucros da Empresa não se coadunavam com as exigências legais); enquanto que o recorrido cuida de lançamento de IRPJ pela indedutibilidade desse mesmo tipo de pagamento (a Diretores) na apuração do lucro real.

Mas o fato de as decisões tratarem de tributos distintos não prejudica a demonstração da divergência.

Isto porque o acórdão recorrido, após explicitar que as normas do Regulamento do Imposto de Renda - IR/1999 se orientavam pelo art. 3º da Lei nº 10.101/2000 (entre outros dispositivos legais citados), afastou “a interpretação no sentido de que a expressão “trabalhadores”, prevista no art. 7º, XI, da CR/88, que trata da participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica, regulamentado pela Lei 10.101, de 2000, abarca dirigentes ou administradores com ou sem vínculo empregatício”.

O paradigma, por outro lado, ao tratar de tópico específico sobre “PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA - PLR para diretores”, discorda expressamente do entendimento de que o pagamento da PLR não pode alcançar os diretores da empresa, e conclui que o conceito de trabalhador contido na referida Lei nº 10.101/2000 abarca esses mesmos diretores.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste terceiro tópico.

4- UNICIDADE DO DIREITO - DIRETORES EMPREGADOS PARA FINS TRABALHISTAS E FISCAIS.

Em relação à demonstração da divergência tratada neste quarto tópico, cabe destacar o seguinte trecho do recurso especial:

[...]

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste quarto tópico.

Contra a não admissão das *matérias 1 e 4* a contribuinte apresentou Agravo (fls. 1.864/1.870), tendo sido este rejeitado nos termos do despacho de fls. 1.883/1.892.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.906/1.916). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial fazendário é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, previsto no art. 67 do Anexo II do “antigo” Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), bem como no art. 118 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, *in verbis*:

RICARF/2015:

Art. 67 - Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º - Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

RICARF/2023:

Art. 118 - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º - O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a

um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdãos enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

De acordo com o Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fls. 428/445) que motivou os lançamentos:

[...]

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Como descrito no item A.1 deste relatório; foi requisitado ao contribuinte a demonstração da adição das gratificações e participações nos lucros atribuídas a seus dirigentes /administradores. O contribuinte informou em resposta datada de 14/12/2017(DOC.01) que, não havia procedido com a correta adição no LALUR, por se tratarem de Dirigentes no regime CLT (Administradores empregados).

Frente a esta alegação, a apresente auditoria instrui que, em momento algum, a legislação do IRPJ distingue o tipo de vínculo/regime de trabalho entre o administrador e a empresa. Esta legislação somente versa que são dedutíveis para base de cálculo do IRPJ:

“...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).”

Está explicito, no Artigo 303 do RIR/99, que são todos e qualquer tipo de administrador/dirigente, sem ressalva ao seu vínculo empregatício ou não. O administrador, a que se refere este artigo, é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de direção ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia.

A COSAN é uma S/A, de capital aberto e seu estatuto (DOC.03) a seguinte redação que indica quem administra a empresa:

*“ **Artigo 13** - A Companhia é administrada pelo Conselho de Administração e pela Diretoria na forma da lei e deste Estatuto Social. Os conselheiros serão eleitos pela Assembleia Geral e os diretores serão eleitos pelo Conselho de Administração. ”*

Este artigo do estatuto é complementado pelo artigo 23 abaixo transcrito:

*“ **Artigo 23** - A gestão da Companhia caberá à Diretoria, tendo os diretores plenos poderes para gerir os negócios sociais, de acordo com suas atribuições e sujeito às disposições estabelecidas na lei e neste Estatuto Social. ”*

Na resposta acima transcrita, datada de 14/12/2017 a empresa alega que:

*“ **Dada à limitação no poder de decisão constante no Estatuto Social da fiscalizada, bem como do que se observa na prática, existem atribuições e limitações nas atuações de seus Dirigentes, demonstrando assim que seus "diretores empregados" embora se tratando de cargos de confiança, tem previsão e limitação para o desempenho das atividades a serem desempenhadas.***

A questão de limitação de desempenho não afasta a condição de dirigentes dos negócios, pois o Estatuto é textual ao dizer:

*“**A gestão da Companhia caberá à Diretoria, tendo os diretores plenos poderes para gerir os negócios sociais**”.*

A legislação obriga adição no Lalur de gratificações a DIRIGENTES E ADMINISTRADORES, celetistas, estatutários; não distinguindo área de atuação ou atribuições peculiares a cada negócio. Sigo transcrevendo o Estatuto da empresa (DOC.03), que versa as atribuições, **nitidamente de administração e direção**, atribuídas aos dirigentes, os quais seguem listados no item D deste termo:

“ Parágrafo 1º - Sem prejuízo ao disposto no caput deste Artigo 23, cabe à Diretoria: (i) deliberar sobre todas as matérias que não forem de competência privativa da Assembleia Geral ou de competência do Conselho de Administração; (ii) admitir e demitir empregados, fixar os níveis de remuneração do pessoal, criar e extinguir cargos; (iii) elaborar os planos de investimento e os orçamentos de operação; (iv) transigir, renunciar, desistir, fazer acordos, firmar compromissos, contrair obrigações, fazer aplicações de recursos, adquirir e alienar bens móveis e imóveis, conceder avais, fianças ou outras garantias, observando o disposto no Artigo 24 abaixo; (v) levantar balanços semestrais ou intermediários, quando indicado; (vi) elaborar o relatório e as demonstrações financeiras de cada exercício; e (vii) deliberar sobre a abertura e manutenção de filiais, sucursais, agências, escritórios ou representações da Companhia em qualquer parte do território nacional ou no exterior. Parágrafo 2º - Compete privativamente ao: (i) Diretor Presidente: (a) executar e fazer executar as deliberações da Assembleia Geral e do Conselho de Administração; (b) determinar e promover a execução e implementação das políticas, estratégias, orçamentos, projetos de investimentos e demais condições do plano de negócios da Companhia; (c) coordenar as atividades dos demais diretores, observadas as atribuições específicas previstas neste Estatuto Social; (d) presidir as reuniões de Diretoria; e (e) manter permanente coordenação da atuação dos demais diretores, traçando as diretrizes empresariais, jurídicas, políticas, corporativas e institucionais no desenvolvimento das atividades da Companhia; (ii) Diretor Vice-Presidente de Finanças e de Relações com Investidores: (a) planejar, implementar e coordenar a política financeira da Companhia, além de organizar, elaborar e controlar o orçamento econômico da Companhia; (b) coordenar, administrar, dirigir e supervisionar o trabalho de relações com o mercado de capitais, representar a Companhia perante acionistas, investidores, analistas de mercado, a CVM, as Bolsas de Valores, o Banco Central do Brasil e os demais órgãos relacionados às atividades desenvolvidas no mercado de capitais, no Brasil e no exterior; (c) prestar todas as informações exigidas pela legislação e regulamentação do mercado de valores mobiliários; (d) planejar e executar políticas de gestão em sua área de competência; (e) planejar, executar e administrar as operações de fusões e aquisições a serem realizadas pela Companhia, bem como zelar pela regular execução e cumprimento dos contratos oriundos dessas operações; e (f) representar a Companhia, no Brasil ou no exterior, junto a órgãos, instituições financeiras ou empresas envolvidas em operações de fusões e aquisições; (iii) Diretor Vice-Presidente de Lubrificantes: (a) planejar, executar e administrar as atividades comerciais da Companhia relativas à atividade de lubrificantes e óleos básicos, inclusive as atividades relacionadas à comercialização de dados produtos de fabricação da Companhia, no mercado interno ou externo; (b) estabelecer diretrizes de mix de produtos e correspondentes canais de comercialização nos mercados externo e interno; e (c) participar no estabelecimento das diretrizes da distribuição dos produtos de lubrificantes da Companhia; (iv) Diretor Vice - Presidente Jurídico: (a) organizar, controlar, coordenar e supervisionar os assuntos e as atividades de caráter jurídico da Companhia, em seus aspectos técnicos, operacionais, institucionais e estratégicos; e (b) organizar, controlar, coordenar e supervisionar a contratação de profissionais externos vinculados à prestação de serviço na área jurídica; (v) Diretor Vice - Presidente de

Infraestrutura: (a) supervisionar a execução dos projetos de infraestrutura da Companhia; (b) participar no estabelecimento das diretrizes dos negócios de logística da Companhia e suas Controladas, e; (c) determinar, promover e supervisionar a execução e implementação de estratégias e projetos de novos investimentos de infraestrutura da Companhia, e; (vi) Diretores Executivos sem designação especial: desempenhar as funções que lhes forem atribuídas pelo Conselho de Administração ou pelo Diretor Presidente, na consecução do objeto social da Companhia. “

B.3 CARF:

Vejamos que, no que tange aos valores pagos aos administradores da empresa a título de Gratificações e PLR, os membros do CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afirmaram que os arts. 303 e 463 do RIR/1999 vedam expressamente a dedução de gratificações pagas aos dirigentes da pessoa jurídica, razão pela qual a quantia não pode ser classificada como despesa ou custo operacional. Respalhando o raciocínio desta auditoria, transcrevo o Acórdão 1402-002.412, decidido em sessão de 21/03/2017:

[...]

Reforçando o acima exposto, adiciono a Solução de consulta COSIT 89/2015, que apresenta o posicionamento da Receita Federal sobre o assunto aqui em ótica, reforçando que, conforme os 303 e 463 do RIR/99, são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento bônus, gratificações e de participação no lucro a administradores, independente do seu regime de contratação.

[...]

Confirmo que o exame, dos valores escriturados nas contas de despesas operacionais e participações nos resultados, mostrou que o sujeito passivo considerou dedutíveis as despesas detalhadas no item B.2, as quais são expressamente vetadas de dedutibilidade na jurisprudência vigente; que acata precisamente o artigo 303 do RIR/99. Para apresentar a posição da justiça federal, trago agora, caso análogo, julgado pela 21ª Vara Cível -Justiça Federal da 3ª Região, divulgado em 06/04/2017 em seu Diário Eletrônico:

[...]

D. DOS VALORES APURADOS:

O valor total de R\$ 8.685.089,80 representa as despesas com pessoal, deste contribuinte, correspondente a Gratificações a Dirigentes e Administradores (Diretores/Presidente) não adicionadas para apuração do Lucro Real. Esta soma, está distribuída no detalhamento abaixo; cujos valores, cargos e rubricas foram extraídos entre a contabilidade (SPED), as folhas de pagamento (MANAD) e a DIPJ 2013:

Conta contábil: 3040603005 – Gratificação a Diretores

Valor Total R\$: 791.968,70; assim distribuído

Cargo	Data Pagamento	Rubrica	Descrição Rubrica	Valor
Diretor Tesouraria	15/01/2013	3726	Bônus Cosan	141.240,00
Diretor	01/10/2013	3726	Bônus Cosan	600.000,00
Diretor	09/07/2013	9453	Bônus Cosan	50.728,70
				791.968,70

Verifica-se que a verba denominada bônus, tem o caráter de mera liberalidade da empresa. Assimilando-se, assim, às gratificações por liberalidade, que possuem natureza jurídica fartamente reconhecida na jurisprudência. Esta vantagem, oferecida aos diretores, representa uma despesa não adicionada para cálculo do Lucro Real, declarada na DIPJ 2013 (DOC.02).

Conta. Contábil: 3040603005 – Gratificação a Diretores

Valor R\$: 256.803,06; assim distribuído:

Cargo	Data Pagamento	Código da Rubrica	Descrição Rubrica	Valor
Presidente	15/12/2013	120	Gratificação Diretoria	96.301,15
Presidente	15/12/2013	121	Gratific/ Diretoria 1/3	32.100,38
Vice-Presidente Finanças/RI	15/12/2013	120	Gratificação Diretoria	96.301,15
Vice-Presidente Finanças/RI	15/12/2013	121	Gratific/ Diretoria 1/3	32.100,38
Total Gratificação Dirigentes /Administradores				256.803,06

Conta. Contábil: 3040601002- Participação Resultado-PPR

Valor: R\$ 7.936.324,04; assim distribuído:

Cargo	Folha Mês	Código da Rubrica	Descrição da Rubrica	Valor
VICE PRESIDENTE FINANÇAS E RI	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	1.272.512,33
VICE PRESIDENTE FINANÇAS E RI	09/2013	3711	PPR - QUITACAO	91.111,88
PRESIDENTE	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	1.316.547,01
PRESIDENTE	09/2013	3711	PPR - QUITACAO	94.264,77
DIRETOR	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	845.086,00
DIRETOR	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	60.508,16
DIRETOR JURIDICO	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	514.895,07
DIRETOR JURIDICO	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	36.866,43
DIRETOR TESOUREARIA	01/2013	3709	PPR-QUITACAO SF.ANTERIOR	377.496,00
DIRETOR PLANEJAMENTO ESTRATEGICO	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	616.514,94
DIRETOR PLANEJAMENTO ESTRATEGICO	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	44.142,51
DIRETOR FINANCEIRO	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	486.396,79
DIRETOR FINANCEIRO	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	34.826,05
DIRETOR JURIDICO	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	426.296,19
DIRETOR JURIDICO	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	30.522,75
DIRETOR RECURSOS HUMANOS	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	420.246,01
DIRETOR RECURSOS HUMANOS	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	30.089,58
DIRETOR DE M&A	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	412.427,63
DIRETOR DE M&A	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	29.529,84
DIRETOR PLANEJAMENTO FINANCEIRO	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	375.058,94
DIRETOR PLANEJAMENTO FINANCEIRO	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	26.854,19
DIRETOR TI	07/2013	3711	PPR - QUITACAO	362.619,10
DIRETOR TI	08/2013	3711	PPR - QUITACAO	31.511,87
Aplicação nos Resultados Dirigentes /Administradores				7.936.324,04

Confirmando que o total utilizado para a presente lavratura, corresponde a soma de todos os quadros acima; a qual representa as despesas com bônus, gratificações e participações no resultado pagas a Dirigentes e Administradores, não adicionadas no LALUR para o ano calendário 2013, infringindo o art.303 do RIR. O valor a ser adicionado ao Lucro na apuração do Imposto de Renda, cálculo de multa e juros estão detalhados no corpo do Auto de Infração, ao qual pertence o presente relatório fiscal.

Nesse contexto, e após o sujeito passivo ter interposto recurso voluntário contra a decisão da DRJ que manteve o lançamento apenas para fins de IRPJ, o voto condutor do acórdão recorrido, seguido à unanimidade de votos, registrou o quanto segue:

59. Segundo a autoridade fiscal, com base na Lei 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único, bases legais do art. 303 do RIR/99, são indedutíveis do IRPJ as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica sem ressalva ao vínculo empregatício ou não.

[...]

65. Verifica-se, pois, que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

66. Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie os arts. 299 e 462, III do RIR/99. De igual forma também afasto a interpretação no sentido de que a expressão “trabalhadores”, prevista no art. 7º, XI, da CR/88, que trata da participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica, regulamentado pela Lei 10.101, de 2000, abarca dirigentes ou administradores com ou sem vínculo empregatício.

Atribuições dos diretores

67. De acordo com a Lei 6.404, de 1976 (LSA), a administração da companhia compete, nos termos do estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria, e cabe ao estatuto estabelecer as atribuições e poderes de cada diretor. Os diretores, por sua vez, são eleitos pelo conselho de administração ou, se inexistente, pela assembleia-geral, a qual tem competência para fixar o montante global ou individual da remuneração dos administradores. Veja-se:

[...]

68. Verifica-se que o estatuto social da recorrente está em consonância com a LSA e dispõe que a companhia é administrada pelo conselho de administração e pela diretoria; os diretores são eleitos pelo conselho de administração com a remuneração fixada pela assembleia geral e têm plenos poderes para gerir os negócios sociais, de acordo com suas atribuições e limitações legais e estatutárias.

69. Vê-se que as atribuições dos diretores, ainda que empregados, diferenciam-se bastante daquelas atribuídas aos demais empregados da companhia. Trata-se de atribuições diferenciadas com escopo de plenos poderes administrativos. Veja alguns exemplos e a seguir o texto do estatuto:

[...]

70. Alega a recorrente que seus diretores empregados estão subordinados ao diretor presidente, que não é celetista, ao conselho de administração e à assembleia geral; portanto, não gozam da autonomia necessária para serem considerados “administradores”. Argumenta ainda que se a doutrina trabalhista reconhece a existência dos elementos fáticos e jurídicos evidenciados na relação mantida entre a recorrente e os seus diretores como ensejadora do vínculo

empregatício, as consequências tributárias e previdenciárias no mesmo sentido devem ser mantidas.

71. Pois bem. Como visto acima, as atribuições dos diretores são diferenciadas dos demais empregados da companhia. A meu ver, é em razão da natureza dessas atribuições que o legislador determinou que as gratificações e participações pagas aos administradores, sem ressalva quanto ao vínculo, não são dedutíveis na apuração do lucro real; afinal, a natureza dessas atribuições não é modificada em função do vínculo empregatício ou estatutário.

72. Com base nessa premissa não há falar-se em elementos caracterizadores do vínculo empregatício como pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT), tampouco prova da sua desconstituição.

73. Afirma a recorrente que, além de presumir que os diretores não seriam seus empregados, a fiscalização presume, com base exclusivamente em artigos isolados do estatuto social, sem nenhum fundamento fático, que toda a diretoria exerceria a função de administrar a sociedade. Nessa linha, defende que em razão de a presunção não ter sido fundamentada a autuação estaria maculada.

74. Em relação ao vínculo empregatício dos diretores esse fator não altera a indedutibilidade da despesa, como visto anteriormente. Quanto à alegada presunção suscitada, também não lhe assiste razão. Nos termos dos arts. 138 e 143 da LSA, citados acima, a administração da companhia compete, nos termos do estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria, e cabe ao estatuto estabelecer as atribuições e poderes de cada diretor.

75. Portanto, ao considerar as atribuições dos diretores com base no estatuto social a autoridade fiscal agiu de acordo com o que determina a LSA, que rege as sociedades por ações, tipo de sociedade a que pertence a recorrente. Assim, na hipótese de eventual informação do estatuto não condizer com a realidade, principalmente em relação às atribuições desempenhadas por quaisquer de seus diretores ou a identificação equivocada de algum diretor pela fiscalização, deveria a recorrente ter apresentado prova nos autos, sem prejuízo de eventuais repercussões não tributárias em razão de divulgação de informações equivocadas em seu estatuto.

76. Alega ainda a recorrente que os arts. 337 e 338 do RIR/99 autorizam a dedutibilidade de provisões destinadas a pagamentos a empregados e a Solução de Consulta Cosit 89/2015 admitiu a dedução das provisões de décimo terceiro salário e férias de dirigentes e administradores com vínculo empregatício, o que estaria alinhado ao disposto na Lei 10.101/00 acerca da dedutibilidade da despesa com o pagamento da PLR a empregados. Nessa mesma linha, insiste que desconstituir o vínculo de subordinação e hierarquia, tão somente por conta da existência de poderes “limitados” de administração, faria letra morta do art. 12 da Lei 8.212/91 e do art. 9º do Decreto 3.048/99.

77. Sem razão a recorrente. Conforme salientado anteriormente, o legislador ao tratar da indedutibilidade da PLR para fins de IRPJ referiu-se ao administrador de forma ampla, sem ressalvas. Quanto ao entendimento esposado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit 89/2015, bem como a menção feita à Lei 8.212/91, entendo que não se aplicam à espécie, em razão de tratar-se de matéria diversa; ademais a matéria em análise tem regramento próprio cuja fundamentação foi amplamente exposta nestes autos.

[...]

Como se percebe, prevaleceu o entendimento de que os beneficiários dos pagamentos em questão (referenciados todos como *diretores* no voto), a luz dos documentos societários do contribuinte e ainda que com vínculo empregatício, possuiriam atribuições típicas de dirigentes, *diferenciadas dos demais empregados*. Foi nesse contexto que a decisão destacou que *com base nessa premissa não há falar-se em elementos caracterizadores do vínculo empregatício como pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT), tampouco prova da sua desconstituição*.

Ocorre que esse *item* do voto foi objeto de embargos de declaração, os quais foram assim rejeitados:

[...]

Neste momento, em sede de Embargos de Declaração, a Contribuinte alega que há (i) vícios que permeiam o Acórdão Embargado em relação aos vínculos empregatícios; e (ii) obscuridade quanto ao fator de subordinação dos diretores empregados.

[...]

Como se infere da leitura da argumentação acima reproduzida, a Embargante alega que a decisão é omissa porque “afastou por completo a análise de um elemento que aqui é essencial para o deslinde deste caso: a relação de emprego destes diretores com a Embargante”.

Todavia, no excerto da decisão destacado pela própria Embargante percebe-se que o Colegiado entendeu que, para fins de determinação da dedutibilidade dos valores pagos, é irrelevante a natureza do vínculo jurídico de trabalho do diretor. Desse modo, concorde-se ou não com esse entendimento, ao adotá-lo torna-se despicienda a análise do vínculo jurídico de trabalho do diretor, razão pela qual não há que se falar em omissão.

Dessa forma, a omissão alegada pela Embargante somente poderia restar caracterizada se o Colegiado tivesse entendido ser relevante a natureza do vínculo jurídico de trabalho dos diretores em questão, e ainda assim não procede-se à análise. Não é o caso da decisão embargada, em que prevaleceu o entendimento de que a condição de diretor, empregado ou não, basta para implicar a

indedutibilidade dos valores que lhes forem pagos a título de gratificação ou participação nos lucros.

Prosseguindo, segundo a Embargante, o Acórdão seria contraditório porque, “apesar de admitir a dedutibilidade dos pagamentos de PLR e gratificações feitos aos que forem empregados, desconsiderou os aspectos trabalhistas (em especial, a subordinação jurídica ao Diretor Presidente e ao Conselho de Administração) dos diretores”.

No entanto, em análise na íntegra do fundamento desta específica questão no Acórdão embargado, verifica-se que, ao contrário do que sustenta a Embargante, há um raciocínio lógico e coerente, sem qualquer contradição. Senão vejamos:

[...]

Como se nota, na decisão embargada, prevaleceu o entendimento de que, em se tratando de administradores, as participações que lhes forem pagas devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, sem que a lei tenha feito qualquer ressalva quanto ao vínculo do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

Portanto, não há a contradição apontada pela Embargante.

Nota-se, assim, que o despacho de negativa dos embargos - parte integrante do conteúdo decisório - esclareceu que a indedutibilidade restou mantida tão somente pelo fato dos diretores beneficiários das gratificações/participações figurarem como administradores, pouco importando o vínculo empregatício firmado entre eles e a empresa.

Esse racional foi objeto de questionamento no recurso especial, sob a matéria *DEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS AOS DIRETORES EMPREGADOS DO RECORRENTE*, que foi admitida com base nos Acórdãos paradigmas nºs **9202-009.801** e **108-06.633**.

Do primeiro paradigma (Acórdão nº **9202-009.801**) transcrevo as seguintes passagens:

[...]

Conforme se vê no Enunciado de Súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho, a autoridade fiscal poderia ter demonstrado a inexistência de subordinação jurídica dos diretores com o banco. Ao revés disso, tanto a autoridade fiscal quanto a decisão recorrida basearam-se em simples ilações acerca desse tema, não tendo elidido as conclusões acima postas.

No acórdão de embargos de declaração 2202-004.712, que integrou a decisão proferida no paradigma acima, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara ainda esclareceu o seguinte acerca da subordinação dos diretores com o banco:

[...] a autuada colheu as seguintes disposições estatutárias, visando defender tese diametralmente oposta, ou seja, de que tais diretores atuavam subordinados juridicamente ao diretor presidente e ao conselho de administração (fls. 935/936):

Deveras, 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”, conforme disposto no § 8º, do Artigo 22 do Estatuto Social de 20122:

Parágrafo 8º: Compete ao Diretor Presidente, dentre outras atribuições que lhe tenham sido estabelecidas:

- (a) dirigir a execução das atividades relacionadas com o planejamento geral do Banco;
- (b) convocar e presidir as reuniões da Diretoria, orientando as atividades dos demais Diretores;
- (c) exercer a supervisão geral das atribuições da Diretoria;
- (d) propor ao Conselho de Administração o número de membros da Diretoria, indicando-lhe, para eleição, os nomes dos Diretores; e
- (e) presidir e coordenar os trabalhos das diferentes áreas administrativas e negociais do Banco.

Clara está, por conseguinte, a supremacia hierárquica Diretor Presidente sobre os demais diretores empregados. Por outro giro, está clara, nos próprios Estatutos, a subordinação dos diretores ao Diretor Presidente.

[...]

Pois bem, o que ressalta é que, dependendo dos dispositivos que se extraia do Estatuto da autuada, é possível defender a tese de que existe subordinação jurídica dos diretores frente ao diretor presidente e ao Conselho de Administração apta a corroborar o vínculo formalmente estabelecido, como aduzido no recurso voluntário. Por sua vez outros artigos desse documento, como visto, são mais consistentes com a compreensão da autoridade fiscal de que esses mesmos diretores possuíam ampla margem decisória para administrar a empresa, a afastar o peso da indigitada subordinação.

Vale consignar que o organograma da sociedade (fls. 930/931) parece indicar que os cargos de direção possuíam autonomia diferenciada conforme a posição hierárquica, ou seja, quanto mais elevada essa fosse, maior seria o grau de autonomia decisória. Sem embargo, note-se que tal aspecto não foi objeto de aprofundamento na ação fiscal, o que não permite conclusões de maior vigor nesse aspecto.

Não obstante, cumpre reiterar, conforme já exposto no julgamento do recurso voluntário, e comprovado pelo documento nº 7 juntado à impugnação (fls. 661/665), que a fiscalização em ano imediatamente anterior ao dos fatos geradores ora focados, mas analisando a mesma situação jurídica decorrente das relações continuativas previamente estabelecidas, asseverara no processo nº 16327.720131/201478 que o vínculo desses diretores com a recorrente era de

natureza celetista, inclusive lançando as contribuições devidas a terceiros com base em tal compreensão.

[...]

Destarte, caberia à autoridade administrativa ter demonstrado a inexistência de subordinação dos diretores com o banco, mormente porque o Estatuto da contribuinte é inconclusivo nesse sentido, sobretudo por conter disposições que afirmam, sim, haver uma certa subordinação. A par disso, e como relatado pela própria autoridade lançadora, a contribuinte declarava tais trabalhadores nas GFIPs e nas DIRFs como empregados, de modo que me parece por não comprovada a inexistência de relação de emprego. Expressando-se de outra forma, há nos autos documentos comprobatórios da relação de emprego de tais diretores com o banco – diretores que estavam subordinados ao Diretor Presidente e ao Conselho de Administração –, mas inexistente qualquer documento conclusivo em sentido contrário, tendo-se por não comprovado o fato gerador da presente obrigação tributária no que concerne a esse aspecto específico.

Em sendo assim, a hipótese dos autos não se submete à vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99), de modo que o recurso especial deve ser provido, para que seja cancelado o lançamento.

Como se vê, o *primeiro paradigma*, também analisando infração de glosa de PLR para Diretores, considerou imprescindível aferir a existência de vínculo empregatício, notadamente a subordinação hierárquica. Adotando esta premissa, e tendo constatado a presença deste elemento, o direito à dedutibilidade restou assegurado no caso ora comparado. É justamente nesse ponto, ou seja, na relevância ou necessidade de aferir o vínculo de emprego dos Diretores, que vislumbra-se o alegado dissídio.

O *segundo paradigma* (Acórdão nº **108-06.633**), por sua vez, registra em sua ementa que *para averiguar-se a dedutibilidade dos pagamentos feitos a diretores em valores superiores à remuneração estipulada em assembleia, faz-se necessário perquirir a manutenção do vínculo empregatício, conforme se extrai do Enunciado TST 269*.

O relatório do voto, contudo, esclarece que as *parcelas pagas em valor superior à remuneração estabelecida em assembleia resumem-se a férias e complementos desta derivados*. E tais pagamentos, segundo o voto, *traduzem-se em remuneração, plenamente dedutível*, com a ressalva de que *os beneficiários mantinham contrato de trabalho com a recorrente, percebendo valores pelos serviços e funções que exerciam, além de formalmente diretores*.

Tratou o segundo julgado, portanto, de caso distinto, envolvendo *remuneração* de diretores (e não *gratificação* ou *PLR*), o que prejudica o conhecimento recursal ante a dessemelhança fática dos acórdãos cotejados.

Quanto à matéria *DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM OS PAGAMENTOS DE PLR E GRATIFICAÇÕES A TRABALHADORES*, cumpre observar que a decisão recorrida manteve a glosa com base nos artigos 303 e 463 do RIR/99, sob a alegação de que tais dispositivos determinam a adição ao Lucro Real das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores, independentemente de vínculo empregatício.

Nesse particular, o despacho de admissibilidade deu seguimento ao Apelo com base no Acórdão nº **2403-002.336**, mas fato é que este precedente afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de PLR a estatutários, sem qualquer análise das normas de dedutibilidade que fundamentaram a manutenção do lançamento na situação fática aqui discutida.

Não há, assim, divergência interpretativa a ser uniformizada, afinal os casos cotejados se debruçaram sobre tributos e legislações distintas.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte, apenas em relação à matéria “dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores empregados”, restringindo a discussão à glosa do montante de R\$ 7.936.324,04 (*conta contábil 3040601002 – Participação Resultado - PPR*).

Mérito

A controvérsia gira em torno do direito ou não de dedutibilidade de pagamentos a título de Participações no Lucro a diretores empregados.

Trata-se de matéria amplamente debatida neste E. Tribunal Administrativo, destacando-se três correntes principais:

- (i) a primeira, pela indedutibilidade a qualquer pagamento de PLR a diretor, pouco importando a existência de vínculo de emprego entre ele e a empresa;
- (ii) a segunda, pela dedutibilidade de diretor empregado desde que sejam comprovados os elementos do vínculo empregatício, notadamente a *subordinação* do diretor empregado. Nesta *corrente*, há ainda outras duas questões polêmicas, quais sejam: (ii.i) a de quem compete o ônus de demonstrar a subordinação: se ao Fisco ou ao contribuinte; e (ii.ii) qual seria o meio de prova hábil a comprová-la; e
- (iii) a terceira, pela dedutibilidade da despesa de PLR a qualquer diretor que possua vínculo empregatício formalizado.

A experiência demonstra que a *corrente (i) – indedutibilidade per se de PLR a diretor-empregado* - e a *corrente (ii) - indedutibilidade apenas quando ausente a subordinação do diretor-empregado* - na verdade muitas vezes se confundem.

Isso porque, na prática, para fundamentar a ausência de subordinação do diretor empregado, a maior parte dos adeptos da *terceira corrente* se valem de cláusulas dos atos societários que justamente conferem poderes de gestão aos diretores celetistas.

O principal silogismo que costuma ser empregado é o seguinte: como os diretores, ainda que contratados ou eleitos com vínculo de emprego, possuem poderes de representação ou de direção da empresa, eles não devem ser qualificados como *empregados normais*, prevalecendo, então, o *status* de diretor, e não de empregado, de modo a ensejar a aplicação das regras de indedutibilidade das despesas a título de participações nos lucros.

Foi, aliás, justamente nessa linha que caminharam a fiscalização e o acórdão recorrido que, após verificar que os beneficiários da PLR figuraram como diretores com poderes de gestão conferidos por atas societárias, entenderam aplicáveis as regras de indedutibilidade de participações nos lucros ou resultados a administradores, afirmando pouco importar o vínculo de emprego.

Por outro lado, a outra parte dos adeptos da *corrente (ii) - dedutibilidade de diretor empregado desde que sejam comprovados os elementos do vínculo empregatício* – também costumam tomar como base os documentos societários da empresa para fundamentar a existência da *subordinação*.

Nesse ponto, alegam que, ao mesmo tempo que tais documentos conferem poderes de gestão/representação aos diretores, eles também lhes impõe o dever de prestar contas, normalmente a um órgão colegiado (Conselho de Administração ou Comitê), no qual não raramente encontra-se no *topo hierárquico* o Presidente, que inclusive pode ser um sócio ou um profissional que deve prestar contas ao(s) sócio(s).

Sob este viés, então, o elemento subordinação quase nunca restaria configurado, exceto em relação ao Presidente-**sócio**, no qual aí sim a qualificação de empregado não deveria prevalecer, não necessariamente pela sua subordinação, mas pelo fato de ser investidor com a sua consequente sujeição à regra de indedutibilidade de dividendos.

De qualquer forma, não se pode perder de vista que a norma de indedutibilidade de participações a administradores, veiculada pelos artigos 303 e 463 do RIR/99, cujas bases legais são, respectivamente, o art. 45, §3º da Lei nº 4.506/64³ e o art. 58, § único do Decreto-Lei nº

³ "Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

1.598/77⁴, foi introduzida quando havia tributação de dividendos (ou distribuição de lucros aos sócios ou acionistas), em um momento histórico em que o mais comum eram os próprios sócios figurarem como administradores.

Desde 1996, com a edição da Lei nº 9.249/95, os dividendos passaram a ser isentos de tributação, bem como o modelo de gestão das grandes empresas, quase sempre sujeitas ao Lucro Real, já havia caminhado para uma, digamos, “profissionalização”, valendo-se da contratação de pessoal técnico, os “administradores de mercado”, inclusive sob o regime da CLT, mas sem participação societária na respectiva empresa gerida (administrador não sócio ou acionista, portanto).

Como se sabe, do ponto de vista societário ou econômico, o lucro é o objetivo de todo investidor (sócio ou acionista), estes sim quem detém os direitos sobre eles, podendo recebê-los como dividendos nos limites da lei.

Havendo, porém, opção ou previsão para destinar parte do resultado positivo que caberia aos investidores ou a própria sociedade aos profissionais que laboram em prol do sucesso da empresa, esta destinação de lucro constitui despesa operacional dedutível em se tratando de beneficiário empregado, inclusive na posição de dirigente.

É nesse contexto, ou seja, à luz do artigo 299 do RIR/99⁵, que a dedutibilidade de PLR de diretores empregados, não sócios, como é o caso concreto (e muitos outros), deve ser analisada.

Nessa situação, chama atenção que a própria fiscalização atestou que os beneficiários das participações objeto da glosa sempre foram registrados e declarados nas GFIPs e DIRFs como empregados, tendo considerado irrelevante tanto a análise dos contratos de trabalho formalizados quanto à existência de subordinação.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais”.

⁴ “Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

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

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, 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”.

⁵ 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).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

Ocorre que, ao contrário do que restou decidido nas instâncias inferiores, é justamente a qualificação dos diretores e demais administradores, não sócio, como empregados o que garante o direito da Recorrente de deduzir as participações a eles destinada.

O que precisa ficar claro, pois, é que ainda que o diretor celetista possa ter o contrato de trabalho suspenso ao assumir determinado cargo diretivo, fato é que ele continua tendo os direitos e os deveres dos empregados, circunstância esta que faz com que as participações nos lucros seja dedutível pois incorridas para a realização da gestão da empresa por pessoas estranhas ao quadro societário da fonte pagadora.

Foi nessa linha que decidiu o Acórdão nº **9101-006.372**, por intermédio do voto vencedor do ex. Presidente do CARF, Carlos Henrique de Oliveira, o qual por mim foi acompanhado sem ressalvas e que ora transcrevo:

[...]

Aqui o ponto fulcral da discussão. Segundo a Autoridade Lançadora importa perquirir qual o vínculo que se estabelece quanto ao diretor empregado. Em suma, deve-se responder a questão: o empregado eleito para compor a diretoria de uma companhia deixa de ser empregado para se tornar um administrador?

Não nos parece.

Partindo da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho, consubstanciada no Enunciado 269, a fiscalização e as decisões anteriores deste Conselho, e a de primeira instância, asseveraram que o contrato de trabalho de tais trabalhadores se encontram suspensos, o que afastaria a condição de empregados que ostentavam.

Recordemos tal enunciado:

"O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o seu respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego."

Segundo a mais alta instância trabalhista o contrato de trabalho do empregado eleito fica suspenso, salvo quando presente a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Diante de tal enunciado, resta imperioso entendermos os efeitos da suspensão do contrato de trabalho, mormente diante de um ramo específico do direito, ou seja, necessário que se defina quais os efeitos de tal fato jurídico.

O contrato de trabalho ostenta dois efeitos principais: o dever do empregado de prestar o serviço avençado e o dever do empregador de remunerar tais serviços.

Essa é a lição de Homero Batista Matheus da Silva, ilustre professor da Faculdade de Direito da USP e desembargador no TRT da 3ª Região. Recordemos (Curso de Direito do Trabalho Aplicado. Volume 6. *Contrato de Trabalho*. pág. 180):

“(…) Identifica-se na palavra suspensão o congelamento das principais obrigações do contrato de trabalho, ou seja, o empregado não presta os serviços e o empregador não desembolsa remuneração nem por serviços, nem por tempo à disposição nem por período de neutralização das atividades.” (grifamos)

Claríssima a lição. A suspensão dos efeitos do contrato de trabalho não significa, nem de longe, que a relação de emprego deixou de existir, que o trabalhador teve seu contrato de trabalho rescindido, ou seja, cessado, em face de sua nova ocupação na organização empresarial com a qual ostenta vínculo de emprego.

Não é outra a determinação legal. A Consolidação das Leis do Trabalho no Capítulo IV que versa sobre o tema é clara em determinar no artigo 471 que é assegurado ao empregado que tem seu contrato de trabalho suspenso, por afastamento de suas funções, todas as vantagens e em sua ausência, tenham sido atribuídas à categoria a que pertencia na empresa.

Tal artigo embasa a lição de Arnaldo Sussekind (Curso de Direito do Trabalho, Renovar, pag 298)

“A lei brasileira, além de garantir o retorno do empregado ao cargo que exercia ao ensejo da configuração do evento subordinador da suspensão do contrato de trabalho, o que resulta do simples fato de ter cessado o motivo que a determinou, prescreveu que “ao empregado afastado do emprego, são assegurados, por ocasião de sua volta, todas as vantagens que, em sua ausência, tenham sido atribuídas à categoria a que pertencia na empresa” (sublinhamos)

No mesmo sentido, leciona o Mestre Amauri Mascaro no clássico Iniciação ao Direito do Trabalho (LTr, pag 183):

“A eleição provoca mera suspensão do contrato de trabalho, ficando, assim, paralisados os seus efeitos enquanto perdurar a investidura, restabelecendo-se o contrato de trabalho quando o empregado deixar o cargo de diretor”

Examinando a questão do diretor empregado, o Professor Titular Faculdade de Direito da USP no Largo São Francisco e Ministro do TST, Sergio Pinto Martins, deixa claro que a suspensão do contrato de trabalho não enseja a alteração do status de empregado. E reforça (Direito do Trabalho, Atlas, pág 148):

“Quando o diretor é recrutado do quadro de funcionários da própria empresa a relação de emprego se torna mais aparente.”

Por fim, o Ministro Sergio Pinto Martins arremata para deslinde da questão:

“Seria o caso de se aplicar o artigo 499 da CLT que, em nosso modo de ver, refere-se ao diretor empregado”

Não pode ser outro o entendimento. Mencionemos o dispositivo celetista citado:

“Art. 499 - Não haverá estabilidade no exercício dos cargos de diretoria, gerência ou outros de confiança imediata do empregador, ressalvado o cômputo do tempo de serviço para todos os efeitos legais.”

Por todo o exposto, resta patente, segundo o Direito do Trabalho que o diretor empregado mantém seu status enquanto ocupar o cargo de diretor.

Nesse sentido, e adotando a dita *corrente (iii)*, que o acórdão recorrido a meu ver deve ser reformado.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que a glosa dos pagamentos realizados a diretores empregados, ainda que correspondentes a participações nos lucros e resultados, deveria subsistir.

Como bem exposto pelo I. Relator, a questão já foi enfrentada por este Colegiado no Acórdão nº 9101-006.372 e, naquela ocasião, esta Conselheira acompanhou o voto vencido do relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que bem pontuou segundo os contornos do caso lá analisado:

No mérito, considero irretocável o voto vencedor proferido pelo d. conselheiro Roberto Silva Junior, redator designado do acórdão recorrido, inclusive quanto à matéria relacionada à questão do ônus da prova, a qual entendi por não conhecer, de sorte que, peço vênica para adotá-lo na íntegra quanto à matéria admitida, como razão de decidir, com base no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, *verbis*:

[...]

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

aos administradores da pessoa jurídica a título de participações nos lucros e resultados; gratificações; bônus; e bônus diferido.

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

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

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

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

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

(...)

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na mesma linha, o Professor Maurício Godinho afirma que a subordinação jurídica, entre todos os elementos, é o que ganha maior proeminência na conformação do tipo legal da relação empregatícia. A subordinação *"corresponde ao polo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará"*. (Obra citada, p. 301 e 302)

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

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

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

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

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

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

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO. O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

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

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

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

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

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

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

sujeito de direito (sociedade) precisa ter representante para agir na sua vida de relação (pessoas físicas).

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

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

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

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

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

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

III - AGRAVO DE INSTRUMENTO DA UNIÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

reclamante na aquisição privilegiada de ações da sociedade empresária. Seja a causa petendi remota (alienação da sociedade), seja a causa petendi próxima (vencimento antecipado do prazo para aquisição de ações em exercício das stock options) reportam-se a questões eminentemente afetas ao direito empresarial, razão pela qual a condição jurídica do reclamante em relação à sociedade reclamada não sobreleva para o deslinde da controvérsia, a evidenciar que não se trata aqui de lide concernente a relação de trabalho lato sensu, que justifique a competência desse ramo especial do Poder Judiciário. Recurso de revista não conhecido. (RR-685-52.2010.5.02.0203, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, 7a Turma, DEJT 02/10/15)

DIRETOR - PRESIDENTE ELEITO. ATUAÇÃO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. CONTRATO DE TRABALHO SUSPENSO. Trata-se de diretor estatutário com atribuições efetivamente de diretor não empregado, pelo que o seu direito está restrito apenas em relação às obrigações que a empresa estabeleceu. É entendimento deste Tribunal, consubstanciado na Súmula 269/TST que empregado eleito diretor, como é a hipótese, despoja-se da qualidade de empregado, pela incompatibilidade entre as duas atuações, pois o diretor passa a ser órgão da sociedade, pelo que não se caracteriza a subordinação jurídica, elemento basilar da relação empregatícia. Somente se tivesse ficado nítida a absoluta subordinação jurídica inerente à relação de emprego é que se poderia alterar o entendimento vinculado à inexistência da relação de emprego, o que não ocorreu na hipótese. Não se trata de Diretor com mero *nomem iuris*. À falta de elementos que justificassem o reconhecimento do vínculo de emprego (art. 3º, da CLT), correto o entendimento do Regional em manter a suspensão do contrato de trabalho durante a investidura no cargo de Diretor-Presidente de uma empresa controlada pela Reclamada no exterior. Revista não conhecida. (EDRR-3515400-42-2002-5-01.0900, Rel. Min. Carlos Alberto R. de Paula, 3a Turma, 21/05/2004)

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

De tudo quando se disse emerge inarredável a seguinte conclusão: o diretor ou administrador de sociedade anônima, na quase totalidade dos casos, não é empregado, é órgão da empresa. O vínculo jurídico é estatutário, e

não empregatício. Dessa forma, caberá àqueles que, em situações concretas, sustentam que o diretor de determinada sociedade anônima é empregado (prestando serviços sob subordinação), fazer prova desse fato.

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

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

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

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

É fácil perceber que o exercício do poder empregatício (diretivo, fiscalizador, regulamentar e disciplinar) cabia aos diretores no Brasil. Para comprová-lo basta verificar as disposições constantes do estatuto da recorrente, reproduzidas no Relatório Fiscal pela autoridade lançadora.

Note-se que os negócios jurídicos realizados pela recorrente o foram na pessoa de seus dirigentes, inclusive os acordos coletivos de trabalho. Fosse tais administradores empregados da recorrente, e haveria um

flagrante conflito de interesses quando, por exemplo, das negociações para instituir o PRL, bem como nos demais acordos trabalhistas.

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

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

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

[...]

Não obstante o brilhantismo e clareza do voto transcrito, julgo oportuno refutar algumas alegações trazidas no recurso especial pela recorrente.

A recorrente alega que o único elemento de prova trazido pela fiscalização seria o Estatuto da Companhia e que deveriam prevalecer os demais elementos formais trazidos aos autos, que comprovariam a subordinação hierárquica e jurídica dos diretores empregados.

Ora, a recorrente recorre a um sofisma para sustentar suas posições. Embora tente fazer crer que produziu provas robustas quanto à subordinação hierárquica e jurídica dos diretores estas se resumem ao vínculo formal estabelecido por meio de contrato de trabalho, situação que não foi ignorada nem pela autoridade lançadora, nem pelos julgadores de primeira e segunda instância.

Ocorre que a mera comprovação do vínculo trabalhista formal não consiste em prova de subordinação e hierarquia.

Embora a recorrente questione o fundamento da autuação nas disposições do seu estatuto, este, ao lado dos demais documentos de administração (Atas de assembleias, Demonstrações Financeiras, Notas Explicativas, etc) apontados pela autoridade fiscal é que permitem balizar a efetiva relação jurídica dos diretores com a companhia, conforme se colhe do TVF, já transcrito, *verbis*:

[...]

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

documentos apresentados pelo contribuinte e anexados ao presente Processo:

- O Estatuto Social prevê que (i) a Administração da Sociedade compete à Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade; (ii) **a Diretoria será o órgão executivo da Sociedade**, cabendo-lhe assegurar o seu funcionamento regular, ficando investida de poderes para praticar todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais; (iii) **a representação da sociedade será feita por Diretores**, ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

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

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

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

[...]

A própria recorrente, busca afirmar a subordinação jurídica e hierárquica dos diretores por meio da citação de dispositivos estatutários. Nesse sentido alega que a diretoria apenas coordena o andamento das atividades fixadas pelos acionistas e pelo diretor presidente, o que lhes retiraria completamente a autonomia para conduzir os negócios da sociedade, *verbis*:

[...]

De fato, se o único elemento de prova concreto é o teor do Estatuto do contribuinte, como feito no Acórdão recorrido, tem-se que deve prevalecer os demais elementos formais apresentados nos autos, os quais, no presente caso, comprovam a subordinação hierárquica e jurídica dos diretores empregados do Recorrente.

Deveras, de acordo com o artigo 14 do Estatuto do Recorrente, a diretoria tem competência apenas para **coordenar o andamento das atividades da sociedade, de acordo com as ordens da Assembleia Geral e/ou do Diretor Presidente:**

“Artigo 14 - compete à diretoria:

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

Tal fato, inclusive foi reconhecido pela Delegacia de Julgamento ao citar que “o artigo 12 do Estatuto Social evidencia que cabe à Diretoria agir **‘dentro da orientação traçada pela Assembleia Geral e pelo Diretor Presidente, (...)’**” (fls. 2.142 dos autos – g.n.).

Ora, como se pode perceber, o Estatuto dispõe que a diretoria coordena e implementa as políticas fixadas pelos acionistas ou pelo Diretor Presidente, fato que lhes retira completamente a autonomia no modo de conduzir os negócios da Sociedade, em claro regime de subordinação ao comando daqueles entes estatutários.

Diante das disposições estatutárias acima colacionadas exemplificativamente, aliadas ao robusto acervo probatório carreado aos autos, demonstram que a simples análise de disposições estatutárias feita no acórdão recorrido, não se mostra suficiente a afastar o vínculo de emprego entre o Recorrente e seus diretores.

[...]

O fato de a diretoria ter que seguir diretrizes maiores emanadas das assembleias-gerais e ou do diretor presidente (este também um dos diretores eleitos), não lhe retira a autonomia na condução dos negócios da companhia e nem sugere subordinação.

Trata-se, por óbvio, apenas da necessidade de alinhamento da diretoria à política da empresa a qual deve seguir e prestar contas. É cediço que a condução dos negócios em qualquer companhia de grande porte como a recorrente, em suas diversas áreas, realizada pelos diretores eleitos jamais poderia depender da aquiescência imediata e contínua dos acionistas ou da assembleia-geral, e nem mesmo do diretor presidente, sob pena de inviabilidade de suas operações.

São exatamente os diretores eleitos que têm o poder de conduzir os negócios, ainda que observando as diretrizes da companhia visando à consecução dos seus objetivos e, evidentemente, responderão pelo sucesso maior ou menor do negócio perante os acionistas o que, de forma alguma implica em subordinação hierárquica ou jurídica.

Não fosse assim, a figura do diretor estatutário desapareceria, bastando que os mesmos fossem também contratados mediante vínculo empregatício.

Há que se distinguir a figura do mero gerente, do administrador da companhia eleito por meio de assembleia-geral dos acionistas. Este último detém o poder de conduzir os negócios e só presta contas periodicamente aos acionistas. Já os gerentes não possuem autonomia de fato, respondendo apenas por determinadas atividades ou negócios e são diretamente subordinados, jurídica e hierarquicamente aos diretores.

Desta feita, entendo, no mesmo sentido do acórdão recorrido, que conforme o entendimento sumulado do TST, o vínculo jurídico do diretor eleito pela assembleia é via de regra estatutário e não empregatício, cabendo a quem alega o vínculo empregatício a comprovação da subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte. *(destaques do original)*

Naquela ocasião, esta Conselheira declarou voto antecipando a premissa que aqui prevaleceu: diante da norma proibitiva expressa no art. 303 do RIR/99, é irrelevante discutir se os diretores empregados mantêm, ou não, o vínculo empregatício. Assim consignou esta Conselheira:

No mérito, esta Conselheira concorda com os fundamentos do I. Relator, mas adicionando as considerações expressas pelo ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado no voto contrário à Contribuinte, condutor do Acórdão nº 1201-001.394, a evidenciar a irrelevância da discussão acerca da subordinação jurídica e manutenção do vínculo administrativo com os diretores, porque mesmo no âmbito das participações nos lucros e resultados, a indedutibilidade no âmbito do IRPJ se impõe por força do art. 303 do RIR/99, porque atribuídas a *dirigentes ou administradores da pessoa jurídica*:

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 conseqüente 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 assembleia 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 assembleia 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 consequência, 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 detém 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.

[...]

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 dos 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".
(destaques do original)

A legislação sempre admitiu, no âmbito da apuração do lucro tributável, a dedutibilidade de *gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem*, desde que normais, usuais e necessárias. Neste sentido é o art. 299, caput e §3º, do RIR/99. Daí porque, no âmbito de participação nos lucros e resultados paga sob o fundamento da legislação específica aplicável a esta remuneração, as objeções à dedutibilidade fundadas na inobservância dos requisitos formais estabelecidos para tal pagamento não se sustentam sem que seja provada, também, a desnecessidade da despesa.

De outro lado, antes de regrado o pagamento de participação nos lucros e resultados a empregados, a legislação já estabelecia, como regra, a indedutibilidade de qualquer gratificação ou participação em favor de administradores e diretores da sociedade. Neste sentido é a já referida **norma proibitiva** expressa no art. 303 do RIR/99 e consequente obrigação de adição, ainda que sob os contornos de participação nos lucros, expressa no art. 463 do RIR/99.

Daí ser plenamente aplicável, no presente caso, a conclusão acima expressa: a discussão acerca da dedutibilidade de participação nos lucros e resultados pagas a empregados *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*. Participações ou gratificações pagas a administradores ou diretores são sempre indedutíveis, sendo irrelevante se há, ou não, vínculo empregatício. A dedutibilidade de pagamentos a tais beneficiários está limitada à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da sociedade.

Registre-se, porém, que esta Turma já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema, no Acórdão nº 9101-004.773⁶, e o voto condutor da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner está alinhado àquele expresso no recorrido:

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento integral e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deu provimento parcial.

[...]

Conclui-se portanto que, desde que atendidos os requisitos estabelecidos pela legislação, existe a possibilidade de se deduzir, na apuração do lucro real, despesas relacionadas a pagamentos de gratificações e participações nos lucros e resultados atribuídas aos empregados das pessoas jurídicas.

A tese de defesa do contribuinte no presente processo administrativo fiscal centra-se justamente nessa possibilidade. Argumenta que seus diretores não perderam a condição de empregados e que, dessa forma, os valores a eles pagos a título de participações nos resultados da empresa seriam passíveis de dedução na apuração do IRPJ devido nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, por força dos arts. 299, § 3º, e 359 do RIR/1999, bem como do art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000.

Por outro lado, a Fiscalização considerou que a situação do contribuinte se enquadraria não naqueles dispositivos legais apontados, mas primordialmente nos arts. 303, 357, parágrafo único, e 463 do RIR/1999. Isso porque os diretores da empresa, uma vez eleitos para seu cargo de Diretoria, não mais poderiam ser considerados empregados da pessoa jurídica, mas seus administradores.

Os dispositivos indicados pela Fiscalização têm a seguinte redação:

[...]

Registre-se que, em que pese o RIR/1999 ter sido revogado pelo RIR/2018, todos os dispositivos transcritos foram mantidos no novo Regimento do Imposto de Renda, com base nas mesmas matrizes legais, conforme seus arts. 315, 368 e 527.

Pois bem. Verifica-se que a controvérsia gira em torno da qualificação que deve ser atribuída aos diretores do contribuinte que receberam gratificações e participações nos lucros e resultados entre 2009 e 2011. Se eles forem considerados diretores-empregados, como defende o contribuinte, as despesas relacionadas ao aludido pagamento são dedutíveis na apuração do lucro real, de acordo com os arts. 299, § 3º, 359 e 462, III, do RIR/1999 e com o art. 3º, § 1º da Lei nº 10.101/2000. Por outro lado, se os diretores forem enquadrados como administradores da empresa, como entende a Fiscalização, os mesmos valores são indedutíveis na apuração do IRPJ devido, nos termos dos arts. 303, 357, parágrafo único, e 463 do RIR/1999.

A análise deve se iniciar pelo exame do Estatuto Social do contribuinte, que estabelece os poderes e as atribuições dos diretores do banco. Transcrevem-se a seguir as passagens relevantes:

[...]

Dos trechos transcritos, depreende-se que os diretores do contribuinte têm os seguintes poderes/atribuições:

- estabelecer os termos do Regimento Interno da Sociedade;
- determinar o preenchimento, por eles mesmos, dos cargos técnicos exigidos pela regulamentação em vigor;
- estabelecer e implementar as diretrizes estratégicas gerais da Sociedade e sua política de atuação (somente o Diretor Presidente e o Diretor Vice-Presidente);
- administrar as atividades da Sociedade;
- convocar reuniões entre os Diretores;
- representar a Sociedade ativa e passivamente, inclusive perante os poderes públicos, em Juízo e fora dele;
- constituir procuradores para atuar em nome da Sociedade;
- gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade, inclusive podendo hipotecar, empenhar e caucionar bens da Sociedade, alienar bens móveis e imóveis e renunciar a direitos;
- assinar todo e qualquer documento de responsabilidade da Sociedade (com exceção daqueles relativos a trâmites judiciais ou meramente burocráticos perante órgãos públicos e trâmites de natureza trabalhista, que podem ser assinados por procurador).

Entre os documentos que devem ser subscritos pelos diretores, destacam-se os balanços patrimoniais e as demais demonstrações financeiras do contribuinte, cuja elaboração, apresentação e publicação são de responsabilidade dos administradores.

Além disso, também são os diretores que representam a empresa na celebração de acordos coletivos de trabalho, inclusive aqueles mencionados na Lei nº 10.101/2000, que fixam as regras da distribuição, aos empregados, de participações nos resultados e nos lucros da companhia.

Verifica-se, assim, que não é razoável o argumento apresentado pelo contribuinte recorrente no sentido de que seus diretores agiriam sob subordinação jurídica que preservaria sua condição de empregado.

São incompatíveis com a alegada existência de subordinação jurídica os amplos poderes de administração, representação, gestão patrimonial, renúncia de direitos, nomeação de procuradores, elaboração de regimento interno, nomeação para cargos técnicos etc., atribuídos aos diretores pelo Estatuto Social do contribuinte.

A este respeito, transcreve-se trecho do Termo de Verificação Fiscal, lavrado pela autoridade fiscal lançadora, que faz relevante ponderação acerca da incompatibilidade entre os poderes e a autonomia de que

gozavam os diretores do contribuinte e o papel de empregado, que obrigatoriamente atua sob subordinação e hierarquia:

Diferente dos empregados, que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia, os diretores da empresa estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditas pela Assembléia da CIA. É este órgão que os elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da CIA, fixa suas remunerações e delega gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade. Não há previsão no Estatuto Social da CIA que as atividades dos administradores sejam realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida por este. Esses diretores, que exercem a gestão e representação da empresa, atuam com uma margem de liberdade funcional e poder decisório, não se identificando a submissão hierárquica própria dos empregados. Respondem civil e criminalmente caso haja algum desvio na gestão e administração da CIA. A sujeição às normas emanadas do Estatuto Social e da Assembléia Geral limitando de alguma forma os poderes dos administradores é própria das sociedades anônimas, pois, caso contrário, haveria sérios riscos aos investimentos dos acionistas, os quais se sujeitariam aos mandos da Diretoria. O fato dos diretores prestar contas à Assembléia Geral não os torna empregados, pois a sujeição ocorre em relação a um órgão e não a pessoas. A relação dos diretores diante da Assembléia Geral é estatutária.”

As considerações expostas pela autoridade fiscal são pertinentes.

O caput do art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho) define que é considerado empregado “toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”. Daí se extraem os elementos fático-jurídicos da relação de emprego: pessoalidade, subordinação, onerosidade e não eventualidade.

No caso sob análise, não subsiste o elemento “subordinação”, uma vez que o empregado elevado ao cargo de diretor passar a atuar não mais “a mando” do banco, mas “em seu nome”.

Tal fato mostra-se incontestável, por exemplo, no momento em que os diretores representam a empresa na celebração de acordos coletivos de trabalho com os sindicatos representativos dos empregados. A celebração de qualquer acordo pressupõe a existência de lados opostos com interesses antagônicos, porém conciliáveis em nome de vantagens vislumbradas pelos acordantes.

Seria juridicamente ilógico imaginar que o diretor pudesse representar, ao mesmo tempo, interesses de ambos os lados sentados à mesa de negociação do acordo. Naquele contexto, ele atua somente em nome da

empresa, totalmente despedido da condição de empregado que ostentava antes de sua eleição a diretor.

Em outras palavras, o contrato de trabalho que o diretor assinou com a empresa fica suspenso enquanto perdurar sua atuação como diretor. Tal fato é, como já dito, uma consequência lógica e jurídica da supressão do elemento fático-jurídico “subordinação”, indispensável à configuração da relação de emprego.

Neste sentido, a Súmula nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho, algumas vezes mencionada pelo sujeito passivo, depõe em seu desfavor. É que ali se declara a suspensão do contrato de trabalho do empregado eleito para ocupar cargo de diretor, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego. In verbis:

O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Conforme já se demonstrou, os diretores do contribuinte não se submetem à subordinação jurídica inerente à relação de emprego. Daí, conclui-se pela suspensão do seu contrato de trabalho.

Com base em tudo que foi exposto, conclui-se que o vínculo existente entre os diretores e o sujeito passivo é estatutário, e não celetista fundado em contrato de trabalho. Assim, por força dos arts. 303, 357, parágrafo único, e 463 do RIR/1999, os valores variáveis recebidos por eles que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, como gratificações e participações nos lucros e resultados, são indedutíveis na apuração do lucro real.

[...]

Por todo o exposto, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO na matéria “*diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados*”, com base no paradigma nº 2201-004.565, e tendo por alcance as participações glosadas a partir do que identificado na conta “861100307 – Participações no Lucro – Empregados”, mas NEGANDO-LHE PROVIMENTO.

Aqui, vale reafirmar o entendimento do Colegiado *a quo*, no sentido de que *normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, e que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.*

Ressalte-se que a glosa aqui em debate foi promovida com base, apenas, nos arts. 303 e 463 do RIR/99, e tendo em conta, especificamente, os valores pagos a dirigentes a título de gratificações e participações, sem qualquer ponderação específica acerca da manutenção, ou não, do vínculo empregatício dos diretores empregados. Esta discussão somente é trazida aos autos em sede de defesa, mormente porque a Contribuinte já teria adicionado ao lucro tributável as gratificações e participações pagas ao dirigente não empregado.

Contudo, os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda em referência, tem origem primeiro na Lei nº 4.506/64 que, para além de estipular limites atualmente revogados para dedução até mesmo da remuneração regular de sócios-gerentes, diretores ou administradores, veda a dedução de qualquer gratificação ou participação a diretores:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.

O Decreto-lei nº 1.598/77, por sua vez, ao admitir a dedução de participações nos lucros e resultados atribuídas a empregados, reafirmou a proibição de dedução de valores atribuídos aos administradores:

Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

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

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, 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.

Assim, quando a Lei nº 10.101/2000 é editada para melhor regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, suas disposições se inserem em contexto

normativo no qual era e permanece vedada a dedução, no lucro tributável, de qualquer participação nos lucros atribuídas a administradores da pessoa jurídica.

Sem reparos, assim, o voto condutor do acórdão recorrido de lavra do Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, que bem soluciona a questão em seu aspecto preliminar:

62. Como se vê, o art. 299 do RIR/99 ao tratar do “*lucro operacional*” estabelece, de forma geral, que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais, o que inclui as gratificações pagas a empregados.

63. Em seguida, ainda tratando sobre “*lucro operacional*”, os art. 303 e 359 do RIR/99 determinam que as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, ao contrário das participações atribuídas aos empregados que são dedutíveis como despesas operacionais.

64. Posteriormente, ao tratar especificamente de “*participações dedutíveis*”, os art. 462 e 463 do RIR/99 assentam que podem ser deduzidas do lucro líquido as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a empregados e trabalhadores, ao passo que as participações atribuídas aos seus administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

65. Verifica-se, pois, que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

66. Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie os arts. 299 e 462, III do RIR/99. De igual forma também afasto a interpretação no sentido de que a expressão “trabalhadores”, prevista no art. 7º, XI, da CR/88, que trata da participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica, regulamentado pela Lei 10.101, de 2000, abarca dirigentes ou administradores com ou sem vínculo empregatício.

Como bem observado na sequência do voto, a vedação em questão se justifica na medida em que os dirigentes *têm plenos poderes para gerir os negócios sociais, de acordo com suas atribuições de limitações legais e estatutárias*. Nas palavras do relator do acórdão recorrido:

71. Pois bem. Como visto acima, as atribuições dos diretores são diferenciadas dos demais empregados da companhia. A meu ver, é em razão da natureza dessas atribuições que o legislador determinou que as gratificações e participações pagas aos administradores, sem ressalva quanto ao vínculo, não são dedutíveis na

apuração do lucro real; afinal, a natureza dessas atribuições não é modificada em função do vínculo empregatício ou estatutário.

72. Com base nessa premissa não há falar-se em elementos caracterizadores do vínculo empregatício como pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT), tampouco prova da sua desconstituição.

Irrelevante, portanto, se os diretores mantêm, ou não, ou vínculo empregatício quando nomeados para a Diretoria da sociedade. A legislação veda a dedução de qualquer gratificação ou participação atribuída a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator, e entendeu que o recurso especial da Contribuinte não deveria ser conhecido.

No precedente acima referido, esta Conselheira ponderou que o dissídio jurisprudencial lá demonstrado estava contaminado pela abordagem do acórdão lá recorrido acerca do desfazimento do vínculo empregatício com os empregados nomeados para Diretoria da sociedade. Assim consignou em declaração de voto no Acórdão nº 9101-006.372:

O procedimento fiscal desenvolvido nestes autos apurou *participações nos lucros ou resultados, gratificações bônus e bônus diferido atribuídos a administradores*, considerados indedutíveis nos anos-calendário 2011 e 2012. A autoridade lançadora discorre sobre a administração da sociedade, afirma a *qualificação dos diretores como administradores da sociedade*, e fundamenta sua conclusão no sentido de que os diretores estatutários não podem ser considerados empregados para fins de aferição da dedutibilidade das *gratificações, participações e outras*

remunerações variáveis relacionadas aos administradores, tratada nos arts. 249, inciso I; 303; 357, parágrafo único e inciso I; e 463, todos do RIR/99.

Reportando as disposições da legislação societária, a autoridade lançadora assim adiciona especificamente acerca da participação nos lucros e resultados:

Esse dispositivo apenas faculta à Companhia que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas, pagar participação nos lucros aos administradores, desde que observado o limite. A origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores do Banco BNP Paribas é, portanto, estatutária, pois remunerações dos administradores devem ser propostas pelo Comitê de Remuneração e aprovadas pela Assembléia da CIA, conforme estabelece seu Estatuto Social consolidado de 27/04/2012 e a Lei 6404/76. Não se confunde com a participações dos empregados baseado na Lei 10101/00 que tem como requisito objeto de negociação entre a empresa e seus empregados com a participação do sindicato da categoria, que tem como parâmetro o disposto no acordo assinado, que prevê a isenção previdenciária e dedução como despesa operacional para efeito da apuração do lucro real. Ressalte-se que são os diretores estatutários que representam o Banco no Acordo Coletivo de Trabalho referente ao plano de participação nos resultados celebrado entre o sindicato de empregados e o contribuinte. No mesmo instrumento ora se revestem de administradores quando assinam o Acordo Coletivo, ora se revestem de empregados quando se utilizam da metodologia do PLR baseado na Lei 10101/2000 para cálculo de suas participações.

Depois de asseverar que *independente da existência ou não de contratos de trabalho regidos pela CLT celebrados entre a Sociedade e os membros da diretoria*, esse fato não os afasta da condição de administradores da empresa durante seus mandatos, a autoridade fiscal conclui que os valores a eles pagos a título de participações nos lucros, bônus, bônus diferido e gratificações não podem ser considerados dedutíveis na apuração do lucro real, conforme artigos 249 I, 303 ; 357, § único, I e 463 do RIR/99 , objeto deste Auto de Infração. Acrescentou, ainda, que o valor das participações, bônus e gratificações atribuídas aos administradores foi considerada no cálculo do resultado do exercício (Base de Cálculo da CSLL), contrariando o disposto na Lei 6.404/76 em seu artigo 187 e o art. 45, § 3º da Lei nº 4.506/64, bem como que a Lei nº 10.101/2000 não prevê a dedutibilidade de participações atribuídas aos administradores.

Ao final, os valores glosados estão assim descritos no Relatório Fiscal de e-fls. 31/46:

Em anexo ao Processo-doc. 11- planilha relacionando por nome, competência do pagamento, rubrica da folha de pagamento, descrição da rubrica e valor das gratificações, bônus, bônus diferido e participações nos lucros a cada diretor estatutário/administrador do sujeito passivo.

A fim de apurar corretamente os valores constantes das rubricas relacionadas, que se referem somente aos pagamentos efetuados aos diretores estatutários/administradores, foi utilizada a seguinte metodologia:

- A partir das Atas de Assembléia Geral verificamos, no período fiscalizado, quem foram os diretores reeleitos, eleitos, nomeados e destituídos a fim de identificar os administradores da sociedade, a data de início de atividade do diretor estatutário, conciliando com a relação informada pelo contribuinte.
- De posse do rol de administradores obtido na forma do item anterior, identificamos os pagamentos a eles efetuados nas folhas de pagamento nas rubricas informadas na planilha doc.11.

Da análise dos Registros Contábeis apresentados pelo contribuinte, verificou-se que os valores referentes à Participação nos Lucros dos Administradores foram contabilizados em conjunto com a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, nas contas Participações nos Lucros, 861100307 – Participações no Lucro – Empregados. Já os valores referentes às despesas com Bônus e com Bônus Diferido atribuídos aos Administradores foram contabilizados, também em conjunto com os valores atribuídos aos empregados, no grupo de contas 861100 – Despesas de Pessoal – Proventos – Bônus e Bônus diferido.

Os valores das Participações e bônus são adicionados nas respectivas provisões ao lucro líquido enquanto não pagos, sendo que nos pagamentos são tratados como despesa dedutível na apuração da base de cálculo dos tributos.

Em essência, portanto, a infração apontada pela autoridade lançadora tem por base a interpretação de que as rubricas em questão, embora pagas a empregados, seriam indedutíveis na apuração no lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL por incidirem na vedação dirigida aos pagamentos em favor de administradores da sociedade.

A interpretação em questão está construída em dois sentidos. Primeiro com base nas **normas proibitivas de dedução** de pagamentos a administradores, expressas nos seguintes dispositivos do RIR/99:

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

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

[...]

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as **gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores** da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

[...]

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

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

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, § 1, alíneas "b" e "d");

II - as **percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias** das sociedades por ações, que não residam no País.

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 n.º 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único). *(negrejou-se)*

Ainda, especificamente em relação ao art. 3º da Lei nº 10.101/2000 e ao art. 359 do RIR/99, a autoridade fiscal restringe sua aplicação a pagamentos em favor de empregados, porque *em momento algum é permitida tal dedução às participações atribuídas aos administradores*. Ou seja, **limita o alcance da regra permissiva**, excluindo sua incidência em relação a pagamentos a empregados que exercem a administração na sociedade, também referindo especificamente que as participações nos lucros em favor destes têm definição estatutária, e não em Acordo Coletivo de Trabalho, no qual eles figuram como representantes da Contribuinte.

É possível interpretar, a partir da acusação fiscal, que na parte relativa à participação nos lucros e resultados, a glosa promovida tem dois fundamentos: as normas proibitivas de dedução e a limitação da regra permissiva de dedução. Sob esta ótica, o fato de os pagamentos favorecerem administradores da sociedade já seria suficiente para manutenção da glosa, sendo irrelevante se eles também revestiriam a condição de empregados. Contudo, não é possível concluir, a partir do acórdão recorrido, que esta fundamentação tenha assim permanecido em relação à participação nos lucros e resultados.

O Colegiado *a quo*, por voto de qualidade, afastou apenas a exigência reflexa de CSLL, mantendo as glosas no âmbito do IRPJ, consoante voto vencedor do ex-Conselheiro Roberto Silva Junior, que compreendeu a fundamentação da glosa no sentido de que os administradores *não eram empregados da pessoa jurídica*.

Quanto aos pagamentos de PLR, na forma de Lei nº 10.101/2000, o Conselheiro redator entendeu relevante o fato de que *não se revestia de natureza jurídica empregatícia o vínculo que unia a recorrente aos beneficiários dos pagamentos feitos a pretexto de PLR*. Já em relação aos demais pagamentos (gratificações e bônus), observou que a indedutibilidade estava estabelecida em face do pagamento a administradores. Vale a transcrição da abordagem preliminar do voto vencedor:

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

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

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

Eis a dicção do Regulamento do Imposto de Renda RIR:

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

(...)

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

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

Diante da defesa da Contribuinte de que *as pessoas físicas que receberam os pagamentos, embora administradores, o eram conservando a condição de empregados*, o Conselheiro redator discorre sobre a legislação trabalhista, refere a jurisprudência do Tribunal Superior de Trabalho no sentido de que *o empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o contrato de trabalho suspenso, exceto se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego*, o que dificilmente ocorre em relação a diretor ou administrador de sociedade anônima em razão do vínculo jurídico estatutário, exigindo-se do interessado, então, *prova desse fato*. E, analisando as alegações da Contribuinte neste sentido, o Conselheiro redator rebate os argumentos para concluir que não restou provada a subordinação, o que ensejou a manutenção do *lançamento na parte relativa às adições à base de cálculo do IRPJ*.

Assim, a discussão quanto aos administradores manterem a condição de empregado prestou-se, apenas, a definir se a dedutibilidade das participações nos lucros e resultados encontrariam amparo na Lei nº 10.101/2000. Deduz-se do voto condutor do recorrido que, se reconhecido o vínculo empregatício, o Colegiado *a quo* admitiria a dedução daquelas parcelas. Já para as demais rubricas, cuja glosa teve amparo nos arts. 303 e 463 do RIR/99, a manutenção se deu porque em momento algum se negou a condição de administradores aos beneficiários.

A Contribuinte opôs embargos de declaração que não tiveram seguimento quanto a omissão apontada na apreciação de petições para juntada de provas acerca do fato de que, *assim como os valores pagos a título de PLR aos demais empregados*,

os montantes pagos aos diretores empregados compuseram a apuração da taxa negocial devida ao Sindicato da categoria profissional, bem como referentes a Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho de seus diretores empregados. A rejeição em exame de admissibilidade se deu porque tais petições foram apresentadas depois da interposição do recurso voluntário e depois do início das sessões de julgamento em que primeiramente pautado o correspondente processo. Já em relação à segunda omissão – quanto à dedutibilidade das verbas pagas, qualquer que seja o título que lhes atribua, porque remuneratórias, e da caracterização da participação nos lucros e resultados, na sua desqualificação, como remuneração de administradores prevista no caput do art. 152 da Lei nº 6.404/76 e com dedutibilidade admitida no art. 357 do RIR/99 – os embargos tiveram seguimento e, apreciando-a, o Colegiado a quo ratificou a decisão anterior.

O voto condutor do acórdão de embargos analisa o argumento subsidiário sob a ótica de que a Contribuinte se afastou da tese inicialmente defendida, *de que as verbas em questão foram pagas na forma da Lei nº 10.101/2000* e, considerando o argumento de que tais valores *teriam a natureza de remuneração*, nega a dedutibilidade pretendida com base no art. 357 do RIR/99 porque limitada a remunerações em valores mensais e fixos, justamente para *impedir que quantias exorbitantes e pagas de forma esporádica sejam deduzidas do lucro real a título de remuneração de administradores não empregados*. E, no caso dos autos, o quadro de fls. 1.895 e 1.896 revela que os valores pagos aos dirigentes da embargante se afastam da exigência do art. 357 do RIR/1999.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento em relação às matérias designadas, no exame de admissibilidade, como “*diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados*” e “*ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos para fins da dedutibilidade (ou não) das gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas*”.

Na matéria “*diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados*” (item IV.1 do recurso especial), foram admitidos os paradigmas nº 2201-004.565 e 2402-005.872. A interpretação divergente, segundo a Contribuinte, repousaria no art. 3º, §1º, da Lei nº 10.101/00, art. 110 do CTN e art. 12, inciso I, “a” da Lei nº 8.212/91.

Observa-se no recurso especial que a Contribuinte, ao descrever que a glosa corresponderia a *pagamentos de Participações nos Lucros ou Resultados – “PLR”, Bônus, Bônus Diferido e Gratificações*, consignou em nota de rodapé que *conforme demonstrado em seu Recurso Voluntário, a Fiscalização não diferenciou os institutos (participação nos lucros, Bônus e Bônus diferido) e sequer trouxe a fundamentação legal para a indedutibilidade com relação ao Bônus e ao Bônus Diferido, fazendo referência a estes valores de maneira genérica como se fossem equivalentes a PLR*. Sob esta ótica, confrontou a decisão recorrida arguindo

diversas matérias dirigidas a pontos nos quais negou-se aos administradores a condição de empregados.

Nesta primeira matéria que teve seguimento, referiu os elementos que foram desconsiderados pelo Colegiado *a quo* acerca da relação empregatícia entre diretores e seus empregadores, que permitiria *deduzir da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de PLR àqueles*. Depois de discorrer sobre a possibilidade de pagamento de participação nos lucros e resultados a empregados, ainda que em favor de diretores da pessoa jurídica, invocou o paradigma nº 2201-004.565, no qual foram analisadas *as mesmas condições fáticas/jurídicas* ensejadoras do presente lançamento, mas concluindo-se que os mesmos diretores manteriam *as características de empregados (e não de administradores)*.

Destaca-se desse paradigma que o fato de a diretoria dever *submissão ao Diretor Presidente da companhia, e este à matriz localizada no exterior*, caracterizaria a subordinação jurídica, *pressuposto do conceito de empregado*. Como antes referido, esta subordinação foi considerada praticamente impossível na direção de sociedade anônima, em razão de o vínculo jurídico ser estatutário. E, apreciando as alegações da Contribuinte quanto à estrutura definida estatutariamente, o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

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

Assim, tem razão a Contribuinte quando afirma existir divergência em relação ao acórdão recorrido, quanto à possibilidade de os mesmos diretores serem *considerados empregados com relação à dedutibilidade dos valores pagos a eles a título de PLR, para fins de apuração de IRPJ*. Ainda que o paradigma tenha decidido a questão no âmbito das contribuições previdenciárias, e o recorrido apreciado a dedutibilidade na apuração do lucro real, base de incidência do IRPJ, os Colegiados do CARF interpretaram a mesma legislação tributária, qual seja, o art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que afasta a *incidência de qualquer encargo trabalhista* sobre estas verbas, bem como autoriza a sua dedução como *despesa operacional*. Os acórdãos comparados, portanto, se distinguem, precisamente, quanto à interpretação que dão à caracterização da subordinação jurídica em relação a diretores empregados em uma sociedade anônima, com vistas a definir se eles se enquadram no conceito de “empregado” referido no art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

No que se refere ao paradigma nº 2402-005.872, o exame de admissibilidade compreendeu que *a divergência é um pouco mais sutil, contudo, também verificável*. Isto porque:

Naqueles autos, também se discutia a exigência de contribuições previdenciárias sobre as participação nos lucros ou resultados pagas a certos diretores, nos termos da mesma legislação controversa já mencionada (Lei nº 10.101/00).

E, naquele caso, o voto vencedor expressamente consignou que não seria possível a convivência de uma autuação fiscal feita com base na condição de certos diretores como diretores empregados e de outra autuação fiscal feita com base na condição destes mesmos diretores como diretores estatutários, em razão do “princípio da vedação às posturas contraditórias” (ainda que, naquele caso, as autuações fossem de anos calendários distintos).

Em sentido diametralmente oposto, o voto vencedor do acórdão recorrido expressamente consignou que *“nestes autos não se pode discutir o eventual desacerto da decisão proferida no processo administrativo nº 16327.720716/2015-79”,* ou seja, por outras palavras, sustentou o acórdão recorrido que não há óbice algum a que os mesmos diretores sejam reconhecidos ora como diretores empregados e ora como diretores estatutários (mesmo que, no caso sob análise, se trate dos mesmos anos calendários).

Contudo, a situação fática debatida no referido paradigma é substancialmente distinta daquela presente nestes autos. Naquele caso, houve descompasso entre a interpretação dos fatos por diferentes autoridades lançadoras. Aqui, a objeção da Contribuinte se dirige à afirmação, pelo Colegiado *a quo*, de não estar vinculado à interpretação firmada por outro Colegiado do CARF, frente a acusação fiscal com os mesmos contornos fatos e jurídicos deduzidos por ambas autoridades fiscais. Logo, não houve *posturas contraditórias* por autoridades lançadoras.

Esta Conselheira, assim, concorda com o I. Relator no sentido de que a divergência jurisprudencial nesta primeira matéria admitida está caracterizada, apenas, em face do primeiro paradigma, mas isto somente em relação às glosas de participações nos lucros e resultados. Como demonstrado na introdução deste voto, não só a autoridade lançadora apresentou fundamentos jurídicos específicos para glosa das demais rubricas, como também o Colegiado *a quo* analisou a questão da caracterização dos diretores beneficiários como empregados apenas sob a ótica do art. 3º da Lei nº 10.101/2000. Em relação às demais glosas (*gratificações bônus e bônus diferido atribuídos a administradores*) subsiste fundamento autônomo para manutenção da glosa, consistente na inadmissibilidade da sua dedução, no âmbito do IRPJ, porque pagas a administradores. Como referido inicialmente, em relação a estas parcelas a autoridade lançadora invocou **normas proibitivas de dedução** de pagamentos a administradores, ao passo que, com respeito à participação nos lucros e resultados, a indedutibilidade, embora afirmada na acusação fiscal sob aquelas **normas proibitivas** e mediante **limitação do alcance da regra permissiva** dirigida a pagamentos a empregados, infere-se que no acórdão recorrido a dedutibilidade seria admitida se afastada esta **limitação**.

Observe-se que a nota de rodapé consignada no recurso especial, no sentido de que *a Fiscalização não diferenciou os institutos (participação nos lucros, Bônus e Bônus diferido) e sequer trouxe a fundamentação legal para a indedutibilidade*

com relação ao Bônus e ao Bônus Diferido, está presente desde a impugnação, mas apesar disso a defesa da Contribuinte apresentou diferentes fundamentos para as exigências que, aliás, não só foram objeto de fundamentação jurídica distinta para sua glosa, como também tiveram sua origem especificada, nos termos assim consignados no Relatório Fiscal:

Da análise dos Registros Contábeis apresentados pelo contribuinte, verificou-se que os valores referentes à Participação nos Lucros dos Administradores foram contabilizados em conjunto com a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, nas contas Participações nos Lucros, 861100307 – Participações no Lucro – Empregados. Já os valores referentes às despesas com Bônus e com Bônus Diferido atribuídos aos Administradores foram contabilizados, também em conjunto com os valores atribuídos aos empregados, no grupo de contas 861100 – Despesas de Pessoal – Proventos – Bônus e Bônus diferido

Esta referência, inclusive, auxilia na evidenciação da dessemelhança fática entre os acórdãos comparados para caracterização da divergência jurisprudencial de forma mais ampla, vez que o paradigma, editado em face de exigência formulada contra a mesma Contribuinte acerca da incidência de contribuições previdenciárias, traz como descrição da base de cálculo o que segue:

BASE DE CÁLCULO PLR ADMINISTRADORES:

Os valores referentes à Participação nos Lucros dos Administradores foram contabilizados em conjunto com a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, nas contas Participações nos Lucros, 861100307 - Participações no Lucro Empregados, composto pelas rubricas:

0018 – PLR Antecipação CCT;

0018A – Antecipação PLR Adicional;

0158A – PLR Participação nos Lucros;

0158P – PLR Acordo Próprio;

0160A – PLR Participação nos Lucros Adicional;

Para apurar os valores constantes das rubricas referente aos pagamentos efetuados aos Administradores, foram analisados os diretores, o período e o pagamento a eles efetuado nas folhas de pagamento. Os valores não foram lançados em GFIP ou recolhidos.

Referido paradigma, portanto, presta-se a caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca, apenas, da dedutibilidade de tais participações glosadas a partir do que identificado na conta “861100307 – Participações no Lucro – Empregados”, e em face do que dispõe o art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Registre-se que a Contribuinte não especificou seu pedido ao término da argumentação desenvolvida nesta matéria e seu pedido final recursal é pelo *cancelamento integral do auto de infração de IRPJ*, mas isto depois de deduzidas outras matérias acerca dos demais fundamentos legais apresentados pela autoridade fiscal e mantidos no acórdão recorrido. Neste sentido era a 4ª divergência, identificada como “dedutibilidade dos pagamentos realizados aos

Diretores Empregados”, que referia como legislação interpretada de forma divergente os arts. 249, inciso I, 303 e 463 do RIR/99, e que teve seguimento sob a ótica do *“ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos para fins da dedutibilidade (ou não) das gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas”*.

Note-se, ainda, que, ao iniciar a 4ª divergência, a Contribuinte menciona que os argumentos anteriores seriam *suficientes para o cancelamento integral da autuação*, mas não se pode olvidar que a 1ª divergência, que não teve seguimento em exame de admissibilidade, pretendia afirmar a nulidade do acórdão recorrido por falta de apreciação de provas que, nas palavras da Contribuinte, *levaria, de certo, ao cancelamento do auto de infração de IRPJ*.

Caso fosse possível afirmar que a pretensão da Contribuinte era, com a divergência sob análise, cancelar integralmente a exigência, o presente voto seria pelo conhecimento parcial do recurso especial neste ponto. Contudo, na dúvida, cabe apenas limitar o conhecimento ao alcance do dissídio jurisprudencial que se reconhece demonstrado.

Neste contexto, o presente voto é no sentido de CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria *“diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados”*, com base no paradigma nº 2201-004.565, e tendo por alcance as participações glosadas a partir do que identificado na conta “861100307 – Participações no Lucro – Empregados”.

Na matéria *“ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos para fins da dedutibilidade (ou não) das gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas”*, afirmou-se no exame de admissibilidade que a divergência estaria caracterizada em face do paradigma nº 108-06.633, rejeitando-se o paradigma nº 2202-004.712 por tratar, apenas, de exigência de contribuições previdenciárias, sem enfrentar a legislação que teria sido interpretada de forma divergente, situada nos arts. 249, inciso I, 303 e 463 do RIR/99.

A pretensão da Contribuinte, neste ponto, é discutir a *“dedutibilidade dos pagamentos realizados aos Diretores Empregados”*, sob a ótica dos arts. 249, inciso I, 303 e 463 do RIR/99, dada a premissa de que o Colegiado *a quo* teria mantido a *glosa dos pagamentos realizados a título de PLR, gratificações, bônus e bônus diferido, aos diretores empregados por entender que não havia subordinação no seu vínculo com o Recorrente*.

Preliminarmente a Contribuinte aduz que o Colegiado *a quo* teria decidido *em patente inovação de critério jurídico*, vez que a acusação fiscal limita o fundamento da autuação à *suposta constatação de que os diretores empregados do Recorrente eram de fato “administradores” e, por isso, para efeitos fiscais, seria irrelevante a classificação dada pelo Recorrente*, aplicando-se aos valores a eles pagos as regras de dedutibilidade expressas nos dispositivos antes referidos. Teria bastado, assim, a análise do Estatuto da Contribuinte, para atribuir aos

beneficiários a condição de “administradores”, *sem qualquer menção à realidade fática*.

Sob o entendimento de que a mera eleição de empregados para ocupar cargos com funções administrativas não tem o condão de alterar a natureza do vínculo jurídico empregatício, pautado nas normas referidas em seu recurso especial, a Contribuinte observa que o acórdão recorrido reputou necessária a análise da real situação fática e da natureza trabalhista, e assim lhe imputou o dever de fazer prova dos elementos característicos daquele vínculo empregatício, passando ao exame dos elementos presentes nos autos que, no entender da Contribuinte, conduziram a afirmações absolutamente insuficientes para infirmar toda a realidade fática demonstrada nos autos, de que os diretores empregados do Recorrente são efetivos empregados da empresa.

Depois de discorrer sobre as percepções acerca desta aferição no paradigma nº 2202-004.712 – afastado no exame de admissibilidade – a Contribuinte refere o paradigma nº 108-06.633 como evidência de jurisprudência firme *no sentido de que, para examinar a questão da dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores, se faz necessário o exame da presença ou não dos elementos identificadores da relação de emprego, o que, como foi demonstrado, limitou-se no presente caso a uma análise superficial dos termos do Estatuto do Recorrente, sendo os demais argumentos fruto de meras presunções e suposições que não se prestam para fundamentar a manutenção do lançamento fiscal sob análise*.

Veja-se, neste ponto, que a própria Contribuinte reconhece que a acusação fiscal promoveu alguma análise do seu Estatuto, desmerecendo este proceder porque associado a *presunções e suposições* que não serviriam como fundamento para a glosa promovida. Este aspecto será determinante na análise da decisão veiculada no paradigma nº 108-06.633.

Tem razão a Contribuinte, quando aponta que os acórdãos comparados se debruçaram sobre o mesmo fundamento legal (art. 303 do RIR/99 e art. 246 do RIR/94), que refere a indedutibilidade de gratificações e participações a administradores. Ocorre que a decisão favorável ao sujeito passivo, expressa no paradigma nº 108-06.633, como diz a Contribuinte, foi proferida porque *o simples exercício de funções de diretoria, previstas no Estatuto Social, não se mostra suficiente para descaracterizar a relação empregatícia envolvendo os diretores empregados e o Recorrente*. Sob esta ótica, ela entende haver divergência porque *a mera designação dos empregados como diretores não é suficiente para atribuir-lhes a condição de administrador, sendo imprescindível a comprovação da efetiva ausência dos elementos da relação de emprego (subordinação hierárquica e jurídica)*.

Assim, a partir da construção argumentativa de que os elementos referidos no recorrido para infirmar a existência de subordinação hierárquica corresponderia a indevida inovação de critério jurídico, a Contribuinte afirma a divergência a partir de paradigma que, diante de acusação fiscal que, no seu entender, seria

semelhante à veiculada nestes autos, cancelou a exigência por inexistência de *comprovação da efetiva ausência dos elementos da relação de emprego*. Daí porque o exame de admissibilidade concordou com a divergência arguida no âmbito do *ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos*, ou seja, se caberia à autoridade fiscal esta demonstração.

Isto é o que consta do despacho de e-fls. 2841/2851:

Neste caso, entendo que a divergência interpretativa alegada pela recorrente se encontra efetivamente quanto ao *ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos, para fins de dedutibilidade (ou não) das gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas, nos termos dos mencionados artigos*.

Na linha do quanto arguido pela recorrente, de que o paradigma em questão teria deixado clara a necessidade de análise, pelo fisco, de *“todos os elementos que caracterizam a relação de emprego para que, tão somente na sua ausência, seja determinada a suspensão do contrato de trabalho e, conseqüentemente, a aplicação das regras de indedutibilidade”*, não podendo se limitar a tão somente constatar *“o simples exercício de funções de diretoria, previstas no Estatuto Social”*, tal qual teria ocorrido, no caso dos autos, é que se apresenta a ementa do acórdão paradigmático em questão:

“Para averiguar-se a dedutibilidade dos pagamentos feitos a diretores em valores superiores à remuneração estipulada em assembleia, faz-se necessária perquirir a manutenção do vínculo empregatício, conforme se extrai do Enunciado TST 269.”

O seguinte excerto do voto condutor daquele acórdão, transcrito pela recorrente no recurso, reforça este entendimento, *verbis*:

“Assim o disposto no Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho:

“O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.”

(...) para o caso em apreço, nunca houve por parte da fiscalização a negativa de inexistência [da relação de emprego] mantida pelos formais diretores. Em verdade, a infração havia sido indicada, a princípio, pela mera discrepância de valores nos rendimentos mensais pagos aos administradores. Deixo entretanto de aprofundar-me na análise de uma possível nulidade da decisão monocrática, dado o provimento concedido no mérito nesta instância.”

Por outro lado, consoante os seguintes excertos do voto vencedor do acórdão recorrido, alguns dos quais transcritos pela recorrente neste tópico do recurso, externam o entendimento divergente quanto ao referido ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos, *verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

É fácil perceber que o exercício do poder empregatício (diretivo, fiscalizador, regulamentar e disciplinar) **cabia aos diretores no Brasil. Para comprová-lo basta verificar as disposições constantes do estatuto da recorrente, reproduzidas no Relatório Fiscal pela autoridade lançadora.**”
(destaques acrescidos)

Configurada, portanto, a divergência quanto ao ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos, o que traz reflexos diretos quanto à dedutibilidade (ou não) das gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas, nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR/99. *(destaques do original)*

O paradigma em questão analisou acusação fiscal que afirmou a indedutibilidade de gratificações a dirigentes e administradores, acerca da qual o sujeito passivo, em impugnação, inicialmente alegou que, em face do vínculo empregatício dos diretores, *as parcelas pagas em valor superior à remuneração estabelecida em assembleia resumem-se a férias e complementos desta derivados*. Depois, em recurso voluntário, indicou que o vínculo empregatício geraria *para a pessoa jurídica a obrigação de pagar os salários contratados, com as verbas trabalhistas incidentes sobre o mesmo, além da cumulação dos valores devidos a título de pró-labore da diretoria*, o que caracterizariam *parcelas de efetiva remuneração, inconfundível com gratificações por mera liberalidade*. Frente a este litígio, o outro Colegiado do Conselho de Contribuintes concluiu que *para averiguar-se a dedutibilidade dos pagamentos feitos a diretores em valores superiores à remuneração estipulada em assembleia, faz-se necessário perquirir a manutenção do vínculo empregatício, conforme se extrai do Enunciado TST 269*. No voto condutor do paradigma, o ex-Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior aprecia a alegação de que os pagamentos decorreriam da relação empregatícia, e cogita desta possibilidade porque os diretores eram empregados da pessoa jurídica, observando que a acusação fiscal estava pautada na *mera discrepância de valores nos rendimentos mensais pagos aos administradores*, devendo ser admitidos como dedutíveis *valores pelos serviços e funções que exerciam sob a manutenção de um contrato de trabalho com o sujeito passivo*.

Ou seja, a conclusão do outro Colegiado do Conselho de Contribuintes foi no sentido de que cabe à autoridade lançadora demonstrar que os valores pagos a diretores empregados não decorrem do contrato de trabalho mantido com o sujeito passivo.

Já o acórdão recorrido, assim reproduz as premissas da acusação fiscal:

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

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

Distintamente do paradigma, no qual o outro Colegiado do Conselho de Contribuintes não identificou a definição da natureza das verbas pagas em *valores superiores à remuneração estipulada em assembleia*, no presente caso a autoridade fiscal glosou valores identificados como *participações, bônus e gratificações*, adicionando, ainda, a sua natureza de *remunerações variáveis relacionadas aos administradores*.

É certo que, diante da resposta da Contribuinte, durante o procedimento fiscal, de que os contratos de trabalho entre seus diretores são regidos pela CLT, sendo estes empregados, e estas despesas, quando pagas, consideradas dedutíveis na apuração da base de cálculo dos tributos corporativos, a autoridade lançadora desenvolveu a seguinte argumentação para concluir que o contrato de trabalho não pode se prestar a legitimar a dedutibilidade de gratificações e participações atribuídas a administradores:

Portanto, independente da existência ou não de contratos de trabalho regidos pela CLT celebrados entre a Sociedade e os membros da diretoria, esse fato não os afasta da condição de administradores da empresa durante seus mandatos. A natureza das atribuições dos diretores são de administradores, vinculados à sociedade por normas do Direito Comercial não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte. Entendimento contrário ao exposto haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a Sociedade se sujeita (Lei nº 6.404/76) ao seu próprio Estatuto Social e a legislação do Imposto de Renda, pois bastaria o registro em carteira do administrador como empregado para virar pó toda legislação referente a dedutibilidade ou não das gratificações e participações atribuídas a administradores.

Sob esta ótica, poder-se-ia cogitar de alguma divergência em face do paradigma, que admitiu a dedutibilidade de valores pagos a administradores, se presente a possibilidade desta remuneração corresponder a *valores pelos serviços e funções que exerciam* sob a manutenção de um contrato de trabalho com o sujeito passivo. Ocorre que esta possibilidade somente foi afirmada no paradigma porque

nunca houve por parte da fiscalização a negativa de [inexistência] subordinação jurídica inerente à relação de emprego mantida pelos formais diretores. E, no presente caso, a autoridade lançadora discorreu sobre o Estatuto da companhia, observou que a participação nos lucros tinha natureza estatutária, não se confundido com a prevista na Lei nº 10.101/00 e atestou que não há previsão no Estatuto Social da CIA que as atividades dos administradores sejam realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida por este, concluindo que esses diretores, que exercem a gestão e representação da empresa, atuam com uma margem de liberdade funcional e poder decisório, não se identificando a submissão hierárquica própria dos empregados.

O exame de admissibilidade, diante da construção argumentativa da Contribuinte a partir de sua visão da acusação fiscal, inferiu que o voto condutor do acórdão recorrido, ao imputar ao sujeito passivo o *ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho dos diretores eleitos*, caracterizaria divergência em face do paradigma em questão. Contudo, a abordagem presente no Relatório Fiscal, inclusive referida no relatório do acórdão recorrido, evidencia que os Colegiados analisaram distintas acusações fiscais, e dessemelhantes em ponto determinante para a decisão do paradigma, qual seja, a demonstração da inexistência de subordinação jurídica inerente à relação de emprego mantida com os diretores.

É certo que a Contribuinte questionou as provas desta demonstração, e inclusive arguiu, em recurso voluntário, a nulidade da decisão de 1ª instância que deixou de apreciar este aspecto. Contudo, o voto condutor do acórdão recorrido rejeitou esta arguição e a divergência jurisprudencial suscitada quanto a este ponto não teve seguimento. Inclusive, destacou-se no referido voto que:

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

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

Assim, é sob esta premissa que o Relatório Fiscal analisou o vínculo dos diretores com a empresa, de modo a constatar que os diretores/administradores mantém um vínculo estatutário com a Recorrente, e que o voto vencedor do acórdão recorrido definirá os elementos para caracterização, ou não, da subordinação hierárquica, concluindo que a Contribuinte não produziu prova suficiente da sua ocorrência. Já havia, no relatório fiscal, acusação neste sentido e a Contribuinte não logrou, no presente caso, desconstituir a acusação fiscal. No paradigma, distintamente, sem qualquer construção argumentativa pela autoridade lançadora a negar a subordinação hierárquica, ou que pudesse infirmar a alegação de que os excedentes à remuneração estatutária corresponderiam a férias e assemelhados, as glosas não subsistiram pela possibilidade de corresponderem a

valores pelos serviços e funções que exerciam sob a manutenção de um contrato de trabalho com o sujeito passivo.

Se os acórdãos comparados se distinguem em ponto determinante para a conclusão que a Contribuinte pretende ver aplicada nestes autos, o dissídio jurisprudencial não se estabelece. Em verdade, pode-se até afirmar que há convergência entre os acórdãos comparados, porque a investigação fiscal demandada pelo o outro Colegiado do Conselho de Contribuintes está presente neste caso.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o presente voto se alinha ao do I. Relator para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste segundo ponto.
(destaques do original)

Nestes autos, a mesma objeção antes apresentada ao paradigma nº 108-06.333 deve ser reafirmada, porque a exigência lá examinada foi cancelada sob o entendimento de que cabe à autoridade lançadora demonstrar que os valores pagos a diretores empregados não decorrem do contrato de trabalho mantido com o sujeito passivo. Aqui, a discussão tem em conta, de partida, valores pagos como gratificações e participações nos lucros, sem qualquer vinculação ao contrato de trabalho.

Já com respeito ao paradigma nº 9202-009.801, observa-se que o outro Colegiado do CARF não interpretou a legislação específica aqui aplicada no âmbito da apuração do lucro tributável, consolidada nos arts. 303 e 463 do RIR/99. Em consequência, a constatação de que diretor mantém vínculo empregatício com a pessoa jurídica é insuficiente para a conclusão de que as gratificações e participações pagas a este diretor não estão contempladas na vedação expressa na legislação do IRPJ.

Como tal julgado foi proferido em sede de instância especial, a partir de divergência jurisprudencial suscitada com contornos específicos, não é possível extrapolar o entendimento nele expresso para uma discordância genérica em relação à aplicação dos arts. 303 e 463 do RIR/99, que lá também fundamentariam a exigência em debate. O acórdão reformado no paradigma nº 9202-009.801, como expresso na ementa reproduzida em seu corpo, estava fundamentando no entendimento de que *o início do exercício de cargo de diretoria retira a condição de empregado, passando a condição de administrador*. Por esta razão, o paradigma apenas desconstituiu esta premissa para concluir que os valores lá em discussão seriam dedutíveis. Não foi discutida a subsistência da vedação expressa nos arts. 303 e 463 do RIR/99 em face da circunstância, apenas, de os beneficiários das gratificações e participações serem dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Portanto, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todo respeito ao posicionamento do Ilustre Relator, no mérito, entendo que seria o caso de dar parcial provimento ao recurso especial do sujeito passivo, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para análise do vínculo real dos diretores com a Recorrente no período autuado.

Isso porque, da leitura dos artigos 299, §3º; 303; e 463 do RIR/99, bem como art. 3º, §1º, da Lei nº 10.101/00, se extrai que as participações e gratificações, quando pagas a administradores da pessoa jurídica, são indedutíveis na apuração do IRPJ, mas, quando pagas a empregados, podem ser deduzidas como despesa operacional.

A situação específica do diretor-empregado, que exerce a administração da companhia, mantendo, com esta, o vínculo empregatício, entretanto, não é tratada

expressamente na legislação tributária para fins de dedutibilidade das gratificações e participações pagas. Como explica José Luiz Bulhões Pedreira "[s]e a pessoa eleita para exercer cargo de diretor é empregado da companhia, coexistem — durante esse exercício — duas relações jurídicas distintas: a de administrador, que é estatutária, e a de empregado, que é contratual", portanto, "nada impede que a companhia continue a pagar o salário como modo de remunerar o exercício do cargo de diretor"⁷.

Para determinar o alcance dos artigos 303 e 463 do RIR/99 – e, assim, a aplicação da vedação à dedutibilidade das participações e gratificações pagas a diretores empregados, que exercem a função de administração da pessoa jurídica - é preciso entender o contexto em que as leis que originaram tais dispositivos foram editadas.

O art. 303 do RIR/99 tem por base legal o art. 45, §3º da Lei nº 4.506/64⁸ e o art. 527 do RIR/18 tem por base legal o art. 58, § único do Decreto-Lei nº 1.598/77⁹. Esses dispositivos foram publicados em uma época em que os administradores das empresas, em geral, eram os próprios sócios e a distribuição de lucros aos sócios era tributada. Naquele contexto, os limites à dedutibilidade da remuneração paga aos administradores tinha, por efeito, impedir que as sociedades distribuíssem lucros sob a forma de gratificação aos sócios administradores. Nesse sentido, ensina Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰ ao tratar das restrições à dedutibilidade da remuneração de dirigentes:

"Se as limitações à dedutibilidade de remunerações de dirigentes desapareceram do nosso ordenamento em 1997 com a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 88, inciso XIII), muitas outras sobreviveram até hoje, e outras foram criadas.

Mas todas as disposições que ainda subsistem para restringir a dedutibilidade de custos ou despesas carregam esse vesgo de anacronismo e injuridicidade.

⁷ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas. Vol. 1. Rio de Janeiro; JUSTEC, 1979, p. 384/385.

⁸ "Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais".

⁹ "Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

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

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, 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".

¹⁰ Fundamentos do Imposto de Renda (2020), São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

São anacrônicas porque as primeiras disposições legais impeditivas de deduções datam de épocas antigas, nas quais o cenário empresarial era totalmente diferente do atual – época das empresas de famílias e dos dirigentes integrantes dessas famílias –, sendo que atualmente mesmo as empresas familiares se agigantaram e em geral estão sob gerência profissional, enquanto as menores enveredam pelo lucro presumido ou mesmo pelo regime do SIMPLES, no qual em nada importam os custos e as despesas existentes ou não.

São anacrônicas, também, porque, havendo desde 1996 isenção na distribuição de lucro, não é em todo caso que interessa disfarçar um lucro efetivo em outro tipo de custo ou despesa que, para o receptor, passa a ser renda tributável” (grifamos).

Atualmente, entretanto, a realidade dos administradores das empresas, principalmente daquelas sujeitas à tributação com base no lucro real, é outra. Tais empresas, em regra, são administradas por profissionais, com vínculo de subordinação e sem gerência sobre a própria remuneração. Diante disso, é preciso diferenciar o tratamento tributário conferido aos sócios, que exercem a função de administração da companhia, dos diretores empregados, que executam a mesma função, porém, com a manutenção do vínculo de emprego.

Tanto é assim que o art. 12 da Lei nº 8.212/91 diferencia, para fins de enquadramento no regime geral de previdência social, o “diretor empregado”, que se insere dentre os empregados como segurado obrigatório, e o “diretor não empregado”, que é considerado contribuinte individual. Confira-se:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; (...)

V - como contribuinte individual:

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração”.

Nos termos da referida lei, para que um diretor mantenha a condição de empregado – e, portanto, seja segurado obrigatório da previdência social – é preciso que preste serviço (i) em caráter não eventual, (ii) sob subordinação da empresa e (iii) mediante remuneração.

Diante disso, pode-se concluir que, ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das participações nos lucros, isto é, o § 3º do art. 299 do RIR/99, além do §1 do art. 3º da Lei nº 10.101/00. Por outro lado, ao diretor não empregado, que exerce a administração da sociedade, sem vínculo empregatício, são aplicáveis as vedações à dedutibilidade das participações e gratificações na apuração do IRPJ, previstas nos artigos 303 e 463 do RIR/99.

Diante disso, é preciso analisar o vínculo real dos diretores com a Recorrente no período autuado e, se demonstrado que os diretores, em verdade, são “diretores empregados”, não se aplica ao presente caso a indedutibilidade das gratificações e participações na apuração do lucro real, prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99. Por tal razão, voto por dar parcial provimento ao recurso especial, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para análise do referido vínculo.

É a declaração.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic