



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720608/2014-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.773 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrente BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. SUMULA CARF Nº 108. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial apresentado em face de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, no caso, a Súmula CARF vinculante nº 108, que dispõe que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. INDEDUTIBILIDADE.

Evidenciado que os diretores do contribuinte exerciam atividade de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, conclui-se pela inexistência de subordinação jurídica e pela suspensão do seu contrato de trabalho.

Por expressa disposição legal, são indedutíveis os valores distribuídos a administradores, por mera liberalidade, que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, com exceção da matéria “incidência de juros sobre a multa de ofício”, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos 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.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

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).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte em epígrafe em face do **Acórdão n.º 1402-002.266**, de 09/08/2016, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ATRIBUÍDA A DIRETORES. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. INDEDUTIBILIDADE.

Por expressa disposição legal, são indedutíveis do lucro tributável os valores distribuídos a administradores a título de participação nos resultados. A eleição para cargo de diretor estatutário suspende o contrato de trabalho do empregado. Por consequência, pagamentos de verbas de cunho eminentemente trabalhistas tornam-se, neste caso, mera liberalidade e não podem acarretar qualquer influência para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por isso, indedutíveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão de o contribuinte BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A. (doravante mencionado apenas como “MERRILL LYNCH”) não ter computado, na apuração do lucro real

relativo aos anos-calendário 2009 a 2011, as adições relacionadas a gratificações, participações nos lucros ou resultados, bônus e remunerações baseadas em ações atribuídos aos diretores estatutários / administradores da empresa.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis (SC) considerou-a totalmente improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF negou provimento, nos termos da ementa acima transcrita.

O contribuinte opôs embargos de declaração ao acórdão, arguindo a existência de omissão na decisão, mas teve seu pleito rejeitado pelo Presidente da Turma embargada.

Cientificado do despacho que lhe rejeitou os embargos, o contribuinte interpôs recurso especial contra o Acórdão n.º 1402-002.266, endereçado a esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

- a) dedutibilidade das despesas com pagamentos de participações nos lucros, bônus, gratificações e remunerações baseadas em ações aos diretores empregados;
- b) incidência de juros sobre a multa de ofício.

Segue a síntese das alegações apresentadas pelo recorrente a respeito de cada matéria contestada:

- a) Dedutibilidade das despesas com pagamentos de participações nos lucros, bônus, gratificações e remunerações baseadas em ações aos diretores empregados

O contribuinte narra que o acórdão recorrido teria ratificado o entendimento da Fiscalização quanto à indedutibilidade, na apuração do IRPJ, das despesas com gratificações e participações nos lucros pagas aos diretores da instituição financeira, sob o argumento de que a eleição dos empregados para cargos de diretores estatutários suspenderia o contrato de trabalho, uma vez que estaria supostamente ausente a “*subordinação trabalhista impingida pela CLT*”.

Ao desconsiderar os efeitos legais do vínculo empregatício existente entre o recorrente e seus diretores unicamente por conta da existência de previsão estatutária da existência de uma diretoria, aplicando, por consequência, a regra de indedutibilidade das despesas com gratificações e participações nos lucros dos administradores, o Acórdão n.º 1402-002.266 teria, segundo o recorrente, interpretado o art. 299, § 3º, do RIR/1999 e o art. 3º, § 1º, da Lei n.º 10.101/2000 de maneira divergente da adotada em outras decisões administrativas proferidas no âmbito do CARF e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

1º paradigma - Acórdão n.º 108-06.633

DIRETORES EMPREGADOS – Para averiguar-se a dedutibilidade dos pagamentos feitos a diretores em valores superiores à remuneração estipulada em assembléia, faz-se

necessário perquirir a manutenção do vínculo empregatício, conforme se extrai do Enunciado TST 269.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS – Mantêm-se a exigência para valores de provisão que não obedeceram ao disposto no artigo 9º da Lei 8.541/92, c/c artigo 61, § 2º da Lei 4.506/64.

IRRF – Correta a aplicação do artigo 61, § 1 da Lei 8.383/91, quando ausente a causa da operação realizada.

JUROS SELIC – Deve ser mantida a sistemática de cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic, pois ancorada em determinação legal. (grifou-se)

De forma contrária à verificada no acórdão recorrido, a decisão paradigma teria exposto o entendimento de que o exercício de funções de diretoria, previstas em estatuto social, não se mostra suficiente para descaracterizar a relação de emprego, em consonância com a Súmula n.º 269 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), o art. 12, I, “a”, da Lei n.º 8.212/1991 e a orientação da própria Secretaria da Receita Federal em sua IN RFB n.º 02/1969.

2º paradigma – Acórdão n.º 2301-004.728

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2010

CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.

Com a revogação do artigo 13 da Lei n.º 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei n.º 11.941/09, a “Relação de Co-Responsáveis - CORESP” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Uma vez que os segurados tenham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante parte do período de apuração para o benefício, a data de assinatura do acordo não é motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Segundo o recorrente, a decisão paradigma teria refutado a possibilidade de se rejeitar a figura do diretor-empregado com base unicamente na existência de disposições estatutárias atribuindo funções ao cargo de diretor.

Portanto, o acórdão recorrido estaria em divergência com as decisões paradigmas, uma vez que concluiu pela ausência de subordinação jurídica dos diretores com base na mera

análise dos documentos societários do recorrente e considerou suspensos os seus contratos de trabalho sem comprovar a ausência de algum(ns) dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

b) Incidência de juros sobre a multa de ofício

O recorrente defende também que o Acórdão n.º 1402-002.266, ao concluir que “*sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic*”, teria entrado em conflito com os acórdãos paradigmas de n.º 9101-00.722 (proferido pela 1ª Turma da CSRF) e n.º 1202-001.118 (prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF).

Alega que, em posicionamento contrário ao encontrado no acórdão recorrido, as decisões paradigmas teriam concluído pela impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, em observância ao disposto nos arts. 161 do CTN e 61 da Lei n.º 9.430/1996.

Quanto ao mérito, em síntese, alega que:

- Os pagamentos realizados aos diretores do recorrente a título de remuneração variável e participação nos lucros são dedutíveis na apuração do IRPJ, uma vez que tais diretores são efetivamente empregados do recorrente, contratados pelo regime celetista;

- a mera eleição de empregados para ocupar cargos com funções administrativas não tem o condão de alterar a natureza do vínculo jurídico empregatício (e seus respetivos efeitos). Pelo contrário, para a suspensão do contrato de trabalho do diretor é imprescindível a comprovação de que os elementos da relação de emprego deixaram de existir no caso específico;

- este posicionamento é corroborado pela Súmula n.º 269 do TST e pelo art. 12, I, “a”, da Lei n.º 8.212/1991;

- a própria Secretaria da Receita Federal, ao definir o conceito de administrador para fins fiscais, excluiu expressamente os empregados que trabalham com subordinação hierárquica ou jurídica, nos termos do item 131 da Instrução Normativa n.º 02/1969;

- o diretor de sociedade pode efetivamente exercer a sua função em regime de subordinação jurídica, mantendo a sua condição de empregado. Assim, mantido o vínculo de emprego entre diretor e sociedade, as despesas com gratificações e participações nos lucros pagas a ele são evidentemente dedutíveis na apuração do IRPJ, nos termos dos arts. 299, § 3º do RIR/1999, e 3º, § 1º, da Lei n.º 10.101/2000;

- não é válido o lançamento fiscal fundamentado em análise unicamente dos estatutos sociais da empresa, na medida em que um empregado poderá exercer “*com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia*”, mas que mantenha elementos inerentes à condição de empregado, i.e., “*que trabalham com exclusividade, permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica ou juridicamente*”, como previsto na IN SRF n.º 02/1969;

- no caso em tela, os contratos de trabalho dos diretores jamais foram suspensos, razão pela qual as despesas com gratificações e participações nos lucros a eles pagas são

integralmente dedutíveis, com fulcro nos arts. 299, § 3º, do RIR/1999 e 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000;

- os juros de mora calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração, por absoluta inexistência de previsão legal e por força dos arts. 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/1997.

Requer ao final o contribuinte o conhecimento e o provimento do recurso especial para que seja reformado o Acórdão nº 1402-002.266 e, conseqüentemente, sejam cancelados os autos de infração.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho de exame de admissibilidade.

No que toca à primeira matéria recorrida (“dedutibilidade das despesas com pagamentos de participações nos lucros, bônus, gratificações e remunerações baseadas em ações aos diretores empregados”), foi reconhecida a comprovação da divergência jurisprudencial arguida apenas entre o acórdão recorrido e o primeiro acórdão paradigma indicado pelo recorrente (nº 108-06.633).

A Fazenda Nacional foi cientificada do recurso especial interposto pelo contribuinte e do despacho que o admitiu e apresentou contrarrazões em que alega, em síntese:

- a tese defendida pelo recorrente, no sentido de que as participações nos lucros seriam despesas operacionais, não passa pelo crivo do art. 299 do RIR/1999. Isso porque o dispositivo legal restringe a dedutibilidade às despesas necessárias (essenciais às operações relacionadas com a exploração da atividade comercial e vinculada à fonte produtora de rendimentos), normais (comuns, costumeiras ou ordinárias na realização do negócio) e usuais (habituais) no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;

- a participação nos lucros da pessoa jurídica não é um gasto necessário, imprescindível, essencial ao desenvolvimento da atividade empresarial, a despeito de seu forte teor motivacional. Trata-se de dispêndio decorrente de ato de mera liberalidade do empregador, uma vez que a não concessão de PLR não impossibilita a empresa de realizar a exploração de seu negócio;

- os gastos com PLR tampouco se enquadram no conceito de despesa normal, ordinária da empresa. Ao revés, trata-se de despesa extraordinária, a qual pode ou não ocorrer, a depender da opção empresarial de conceder ou não os benefícios aos empregados. Igualmente, não é despesa usual na acepção de habitualidade em relação à espécie de negócio desenvolvido pelo contribuinte;

- reforça o entendimento de que a PLR não é despesa operacional o fato de o legislador ter destacado no art. 462 do RIR/1999 um inciso para declarar que a PLR efetuada na forma da Medida Provisória nº 1.769-55/1999 (convertida na Lei nº 10.101/2000) é uma espécie de participação dedutível. Tal destaque não seria necessário se a PLR fosse uma despesa operacional, por si já dedutível nos termos do art. 299 do RIR/1999;

- portanto, a participação nos lucros da empresa não é despesa operacional, segundo os parâmetros estabelecidos no art. 299 do RIR/1999, o que resulta na necessidade de haver um preceptivo específico para conferir dedutibilidade à despesa, condicionando, porém, que o pagamento seja feito na forma da Lei n.º 10.101/2000;

- o CARF tem jurisprudência no sentido da indedutibilidade dos pagamentos realizados a título de PLR, quando evidenciado que os diretores da empresa exerciam atividades de dirigentes e administradores dos negócios, estando, assim, em desconformidade com as exigências legais;

- a origem das participações nos lucros atribuídos aos diretores/administradores do banco MERRILL LYNCH é estatutária, pois as remunerações da diretoria devem ser fixadas e aprovadas pela Assembleia da companhia, conforme estabelecem seu Estatuto Social e a Lei n.º 6.404/1976;

- os diretores do contribuinte tinham amplos poderes de gestão, sem subordinação jurídica, podendo *“representar a Sociedade ativa e passivamente, inclusive perante os poderes públicos, em Juízo e fora dele, bem como gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade, inclusive podendo hipotecar, empenhar e caucionar os bens da Sociedade, alienar bens móveis e imóveis e renunciar direitos”*;

- o Estatuto Social do autuado é bastante claro ao demonstrar que os empregados eleitos para integrar a diretoria deixam de se submeter à subordinação típica dos empregados, uma vez que delega aos diretores, com amplos poderes, a direção e a administração dos negócios da companhia, e preceitua, ainda, que a representação externa da Sociedade será feita por diretores ou por procuradores nomeados pelos diretores;

- a PLR sob discussão nos autos não se confunde com a participação dos empregados baseada na Lei n.º 10.101/2000, que tem como requisito a negociação entre a empresa e seus empregados, com a participação do sindicato da categoria, tendo como parâmetro o disposto no acordo assinado, que prevê a isenção previdenciária e dedução como despesa operacional para efeito de apuração do lucro real;

- não há qualquer subordinação dos diretores do autuado em relação a outros membros da Diretoria: a relação existente se dá entre órgãos e não entre cargos (Diretoria/Assembleia Geral), afastando a ideia de subordinação e, conseqüentemente, de relação de emprego.

Por fim, sustenta que deve ser mantida a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139, 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

O recurso do contribuinte foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela Fazenda Nacional.

Todavia, no que atine à segunda matéria recorrida (“incidência de juros sobre a multa de ofício”), que originalmente obteve seguimento, faz-se necessária a análise a respeito de seu conhecimento, em decorrência de um fato posterior à análise de admissibilidade do recurso especial e ao oferecimento de contrarrazões pela PGFN.

Ocorre que a questão da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi objeto de súmula recentemente editada pelo CARF, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, é incabível recurso especial contra decisão administrativa que tenha adotado entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, mesmo que esta tenha sido aprovada depois da interposição do recurso:

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.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

O caso sob análise enquadra-se perfeitamente na previsão regimental. O recurso especial do contribuinte foi interposto em 03/03/2017 e admitido em 30/03/2017. Em 03/09/2018, a Súmula CARF n.º 108 foi aprovada pelo Pleno, tornando-se vinculante por força da Portaria MF n.º 129, de 01/04/2019.

O Acórdão n.º 1402-002.226 adota o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF n.º 108. Portanto, por força do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial do contribuinte não pode ser conhecido quanto à matéria “incidência de juros sobre a multa de ofício”.

No que tange à segunda matéria, considera-se que os requisitos de admissibilidade estão presentes para conhecer do recurso especial do contribuinte.

Em razão disso, voto por conhecer parcialmente do recurso especial interposto pelo contribuinte, com exceção da matéria “juros sobre multa de ofício”.

Mérito

A respeito da possibilidade de dedução, na apuração do lucro real, de despesas relacionadas ao pagamento de participações nos lucros ou resultados (e outras formas de remuneração variável em geral, como gratificações, bônus e remunerações baseadas em ações), temos na legislação duas situações bem delineadas.

O art. 299 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos debatidos – RIR/1999), que tem sua matriz legal no art. 47 da Lei n.º 4.506/1964 (a exemplo do art. 311 do Decreto n.º 9.580/2018, Regulamento atualmente vigente – RIR/2018), previa, em seu § 3º, a dedutibilidade de gratificações pagas a empregados:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Já o art. 359 do RIR/1999, que tem como matriz legal o art. 3º, § 1º, da Medida Provisória (MP) n.º 1.769-55/1999, posteriormente convertida na Lei n.º 10.101/2000, dispunha sobre a possibilidade de dedução, como despesa operacional, de participações nos lucros e resultados atribuídas a empregados:

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 n.º 1.769-55, de 1999, art. 3º, §1º).

Disposição semelhante é encontrada no inciso III do art. 462 do RIR/1999, que faz expressa referência à necessidade de observância dos termos da MP n.º 1.769-55/1999:

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58):

(...)

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória n.º 1.769-55, de 1999 (art. 359).

O art. 3º, § 1º, da Lei n.º 10.101/2000 (fruto da conversão da MP n.º 1.769-55/1999) traz a condição de dedutibilidade das despesas relacionadas ao pagamento de tais participações:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, **nos termos da presente Lei**, dentro do próprio exercício de sua constituição.

(...) (grifou-se)

Portanto, a dedutibilidade dos valores pagos a empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa está condicionada à observância dos termos estabelecidos na Lei n.º 10.101/2000.

Os termos da lei, mencionados no dispositivo, são principalmente aqueles estabelecidos no art. 2º do diploma legal, que trata das formalidades que devem ser respeitadas no processo de negociação e na celebração do acordo entre empregador e empregados, no que toca ao pagamento de participações nos lucros e resultados. Na época dos fatos discutidos no presente processo, o mencionado art. 2º tinha a seguinte redação:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar **regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas**, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º **O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.**

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

A) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (grifou-se)

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:

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 nº 5.844, de 1943, art. 43, §1º, 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 nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei nº 691, de 18 de julho de 1969, art. 2º, parágrafo único). (grifou-se)

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:

(...)

CAPÍTULO I

Da Denominação, Sede, Foro, Objeto e Duração

ARTIGO 1º - O BANK OF AMÉRICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A. é uma instituição financeira constituída e existente sob a forma de sociedade anônima, regendo-se pelo presente Estatuto e pelas disposições legais que lhe forem aplicáveis.

[...]

Capítulo III

Da Administração

ARTIGO 8º - A sociedade será administrada por, no mínimo, 3 (três) e no máximo 10 (dez) membros, sendo 1 (um) Diretor Presidente, 1 (um) Diretor Vice-Presidente e demais Diretores sem designação específica, acionistas ou não, residentes no País e eleitos pela Assembléia Geral que fixará suas remunerações.

Parágrafo Primeiro - O preenchimento, pelos Diretores, dos cargos técnicos exigidos pela regulamentação em vigor será determinado pelos próprios Diretores com base no Regimento Interno da Sociedade, sendo a distribuição e atribuição de cargos

técnicos a quaisquer membros da Diretoria registrada em Ata de Reunião de Diretoria, com a descrição das áreas de atuação e responsabilidades de cada um dos Diretores, ficando tal documento à disposição do Banco Central do Brasil e, se for o caso, das demais autoridades competentes.

Parágrafo Segundo - **O Diretor Presidente e o Diretor Vice-Presidente têm como atribuições principais**, além daquelas estabelecidas no Artigo 13 deste Estatuto Social, a supervisão das atividades da Sociedade, bem como zelar pela fiel execução do Estatuto, das resoluções da Assembléia Geral e das deliberações da Diretoria e, ainda, **estabelecer e implementar as diretrizes estratégicas gerais da Sociedade e sua política de atuação nos termos do Regimento Interno da Sociedade**, cabendo ao Diretor Vice-Presidente, ainda, substituir o Diretor Presidente em caso de vacância, caso seja assim designado nos termos do Artigo 11 deste Estatuto Social.

Parágrafo Terceiro - **Compete aos demais Diretores administrar as atividades da Sociedade nos termos por eles estabelecidos no Regimento Interno**, observando-se as suas respectivas competências técnicas e os poderes constantes do Artigo 13 desse Estatuto Social.

(...)

ARTIGO 12 - Os Diretores reunir-se-ão quando necessário, **por convocação de qualquer de seus membros**, sendo obrigatória, para a realização da reunião, a presença do Diretor Presidente e do Diretor Vice-Presidente da Sociedade. As deliberações tomadas em reunião serão consideradas válidas e em vigor quando aprovadas pela maioria dos Diretores, devendo contar obrigatoriamente com o voto afirmativo do Diretor Presidente e do Diretor Vice-Presidente.

Parágrafo Primeiro - O Diretor que, eventualmente, não concordar com a deliberação tomada na reunião da Diretoria, tem o direito de solicitar que o assunto seja levado ao conhecimento deliberação da Assembléia Geral, sem suspender, contudo, a execução da deliberação aprovada na reunião da Diretoria.

Parágrafo Segundo – Em havendo empate na votação do assunto submetido à deliberação da Diretoria, o assunto ficará em suspenso e será submetido à decisão da Assembléia Geral a ser imediatamente convocada.

ARTIGO 13 - **Compete aos Diretores, na forma prevista neste Estatuto, representar a Sociedade ativa e passivamente, inclusive perante os poderes públicos, em Juízo e fora dele, bem como gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade, inclusive podendo hipotecar, empenhar e caucionar os bens da Sociedade, alienar bens móveis e imóveis e renunciar direitos. Todo e qualquer documento de responsabilidade da Sociedade deverá ser assinado por dois diretores em conjunto, ou por um diretor em conjunto com um procurador, ou por dois procuradores em conjunto**, ou ainda, em casos excepcionais, considerados aqueles relativos a trâmites judiciais ou meramente burocráticos perante órgãos públicos e trâmites de natureza trabalhista, por apenas um procurador com mandato de, no máximo, 1 (um) ano. **Em qualquer caso, os procuradores devem ser devidamente nomeados pelos Diretores, na forma do parágrafo único do artigo 14, respeitando-se sempre o disposto no parágrafo único deste artigo.**

(...)” (grifou-se)

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 ditadas 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 despido 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.

O entendimento aqui exposto está em conformidade com precedentes do CARF.

O Acórdão nº 1402-002.355, por exemplo, concluiu que o empregado eleito diretor da sociedade, que passa a atuar sem subordinação jurídica, tem seu contrato de trabalho suspenso, o que leva à indedutibilidade dos valores pagos a ele a título de participação nos resultados, como se infere da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ATRIBUÍDA A DIRETORES. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. INDEDUTIBILIDADE.

Por expressa disposição legal, são indedutíveis os valores distribuídos a administradores a título de participação nos resultados. Inexistindo subordinação jurídica, o empregado eleito diretor estatutário terá seu contrato de trabalho suspenso. O pagamento de verbas trabalhistas, por mera liberalidade, durante o período em que o contrato de trabalho deveria estar suspenso, não tem o condão de transformar uma relação estatutária em uma relação de emprego.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior – Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ – AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

Já o Acórdão nº 1202-001.141 expôs o entendimento de que são indedutíveis na apuração do lucro real as gratificações e participações nos resultados pagas a diretor que exerça atividades de dirigente e administrador, ainda que antes vinculado à empresa por relação de emprego, como exposto na ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PAGAMENTOS DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ E CSLL.

Evidenciado que os diretores da autuada exerciam atividades de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, cabível o enquadramento no art. 303 do RIR/99, que prevê a indedutibilidade dos valores com despesas de “gratificações” e “participações no resultado” atribuídas aos mesmos na apuração do lucro real. A

indedutibilidade dessas despesas é também aplicável na apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Assim, deve ser mantida a cobrança dos créditos de IRPJ relativos aos anos-calendário de 2009 a 2011 decorrentes da adição, ao lucro real, das verbas variáveis (participações dos lucros e resultados, gratificações etc) pagas aos diretores do contribuinte.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, com exceção da matéria “incidência de juros sobre a multa de ofício”, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner