



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720672/2012-34
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.861 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrentes BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PLANOS JURÍDICOS DISTINTOS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece do Recurso Especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência enfrenta plano jurídico distinto àquele avaliado no acórdão recorrido.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ENTENDIMENTOS CONVERGENTES ENTRE PARADIGMA E RECORRIDO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. IMPOSSIBILIDADE DE REVOLVIMENTO DE PROVAS.

Não se conhece de Recurso Especial em que os acórdãos recorrido e paradigma emanam entendimentos convergentes cujas conclusões distintas decorram da análise de provas nos casos concretos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais. Quanto ao recurso da Fazenda Nacional, a conselheira Edeli Pereira Bessa votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.861 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.720672/2012-34

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela PGFN e por BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A em face do Acórdão nº 1402-002.412 (21/03/2017) que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte, nos termos da ementa e do dispositivo a seguir reproduzidos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR EMPREGADOS. DEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000. ART. 299 DO RIR/99.

O descumprimento dos pressupostos/requisitos determinados pela Lei nº 10.101/2000 não tem o condão de objetar a dedução dos pagamentos efetuados a título de PLR aos empregados da pessoa jurídica, haja vista que a natureza de tais verbas continua sendo de despesas necessárias à atividade, segundo o disposto no art. 299 do RIR/99.

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

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento bônus, gratificações e de participação no lucro a administradores. A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à glosa das despesas correspondentes à PLR paga aos empregados. Vencido o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que votou por dar provimento integralmente ao recurso voluntário. O Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella declarou-se suspeito. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Os autos foram encaminhados à PGFN 25/04/2017 (fl. 610) e em 08/06/2017 (fl. 630) foi interposto o Recurso Especial de fls. 611-629, o qual foi objeto do Despacho de Admissibilidade fls. 633-639 que o admitiu, cujos principais excertos reproduz-se a seguir:

I - Matéria objeto do recurso especial

O recurso visa a rediscutir o cancelamento da exigência referente à glosa das despesas correspondentes à PLR paga aos empregados. Entendeu o colegiado, que a parcela paga aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR pode ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que não restem atendidos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000.

II - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

A Fazenda Nacional entende que o acórdão recorrido diverge de aresto proferido pela Terceira Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Acórdão n.º 1803-00.467 de 08/07/2010, pois este decidiu que a dedutibilidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas previamente em acordo ou convenção coletiva, nos termos da Lei n.º 10.101/2000. Para demonstrar divergência, a recorrente faz o seguinte cotejo entre os trechos dos acórdãos paradigma e recorrido:

Trecho do voto vencedor do Acórdão Recorrido n.º 1402-002.412

"Em relação aos valores pagos a título de PLR aos empregados, foram apontadas as seguintes infrações à Lei n.º 10.101/2000:

- 1) Os acordos teriam sido firmados antes ou durante os períodos aquisitivos de 2006 e 2007 respectivamente;*
- 2) ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, bem assim a falta de definição dos resultados almejados em relação a cada um dos períodos aquisitivos;*
- 3) pagamento de valores acima dos níveis aceitáveis e permitidos pela Lei, em seu art. 3º;*
- 4) desnaturação dos valores pagos a título de PLR, para considerá-los como remuneração variável (de acordo com o disposto no art. 457, § 1º, da CLT);*

(...)

Tem razão a recorrente neste ponto. No nosso entendimento, bastaria o argumento de que, mesmo não sendo atendidos os pressupostos/requisitos exigidos pela Lei n.º 10.101/2000, os pagamentos realizados aos empregados a título de PLR não perdem sua natureza de despesas necessárias. Reza o art. 299 do RIR:

(...)

Aparentemente, poder-se-ia aventar que em função do princípio da especialidade, ao não atender os pressupostos/requisitos insculpidos na Lei n.º 10.101/2000, os valores pagos a título de PLR deveriam ser considerados como não dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real. Entretanto, no nosso entendimento não é a melhor exegese.

[...]

Assim, a discussão em torno da data em que firmados os acordos, ou da clareza em relação aos critérios de percepção dos valores avençados entre as partes, revela-se inútil, pois a regra do art. 299 do RIR/99 nos dá a solução para o caso de não aplicação da Lei n.º 10.101/2000 ao dar aos pagamentos realizados a título de PLR outra natureza, qual seja, a de remuneração normal. O § 3º do art. 299, acima reproduzido e grifado, reza que "o disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem". Por isso, não vejo incompatibilidade entre as duas normas, pelo contrário, elas se completam.

Poderíamos, também, utilizar de lógica para explicar o nosso raciocínio. O fato de não se poder aplicar a Lei n.º 10.101/2000 (pelo seu descumprimento), não leva necessariamente à conclusão pela

indedutibilidade dos pagamentos realizados a esse título. Isso porque a possibilidade de tais pagamentos serem considerados dedutíveis pode ser alcançada pela aplicação de outra norma, neste caso, o art. 299 do RIR/99.

(...)

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário no que pertine aos pagamentos realizados a título de PLR aos EMPREGADOS."

Ementa do paradigma, Acórdão n.º Acórdão n.º 1803-00.467

[...]

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS (PLR). DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a participação do respectivo sindicato da categoria. (destaques da recorrente)

[...]

O aludido acórdão paradigma foi integrado pelo **Acórdão n.º. 1803-00.946**, em sede de embargos declaratórios, conforme ementa abaixo transcrita:

[...]

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Acolhem-se os embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS (PLR). DEDUTIBILIDADE.

As modalidades de participação nos lucros previstas no art. 58 do DL 1.598/77 e Lei n.º 10.101/00, submetem-se às normas gerais de dedutibilidade previstas na legislação de regência do IRPJ e CSLL, não se confundindo porém as duas formas que devem observar regras específicas a cada modalidade. O atendimento destas regras deve ser comprovado caso a caso, não se admitindo simples alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos para suprir a omissão apontada, no mérito negar provimento ao recurso e rerratificar o Acórdão 180300.467, de 08/07/2010."

Trecho do voto condutor do paradigma - Acórdão n.º 1803-00.467

"Trata o presente processo de auto de infração IRPJ e CSLL, pelos quais foi questionada a dedutibilidade de valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros (PLR), cujos pagamentos foram realizados no ano calendário 1997.

(...)

Não assiste razão à interessada.

Com efeito, a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas foi regulamentado na Lei nº 10.101/2000, que dispõe:

(...)

Conforme acima exposto, a empresa interessada em utilizar o instituto da participação dos empregados nos seus resultados, deve adotar um dos instrumentos previstos no art. 2º da Lei retromencionada, implantando comissão escolhida pelas partes da qual participe membro do sindicato da categoria ou inclui as regras do PLR em acordo ou convenção coletiva.

Embora os pagamentos tenham sido realizados na vigência das Medidas Provisórias nº 1.539/96 e 1.619/97 e suas respectivas reedições, constata-se a necessidade de prévia negociação da empresa e comissão escolhida entre seus trabalhadores, integrada ainda por um representante indicado pelo sindicato da categoria.

Tal negociação visa fixar regras claras e objetivas contendo estipulação de metas para os trabalhadores e resultados positivos para as empresas, bem como os critérios de aferição do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos de revisão do acordo.

Constata-se a rigor, que tampouco o acordo apresentado como paradigma para o Programa de Participação dos lucros, referente a categoria dos bancários, preenche integralmente as disposições legais vigentes no período.

Por outro lado, o acordo negociado entre as partes e avalizado por representante do sindicato da categoria, assegura a coercibilidade e executoriedade dos termos negociados, assegurando a previsibilidade necessária para os pagamentos efetuados, garantindo assim, a inexistência do caráter de liberalidade e independência do interesse volitivo da fonte pagadora, imprescindível ao meu ver, para assegurar a plena dedutibilidade dos valores dispendidos.

Se nenhum dos procedimentos foi adotado pela empresa, resta desfigurado o instituto legalmente regulamentado pela Lei nº 10.174/2001, pois não há meio de se aferir de se estar diante de um verdadeiro Programa de Participação nos Lucros — PLR.

Com efeito, a invocação de adoção de um programa constante de acordo ou convenção coletiva de outro sindicato, da qual não fazem parte seus trabalhadores, impede a verificação da existência de regras claras e objetivas no que diz respeito aos critérios de aferição das informações, periodicidade, vigência, prazos para revisão do acordo, forma de obtenção da participação, com adesão efetiva dos empregados da empresa.

Assim como a empresa pode invocar este ou aquele acordo ou convenção coletiva sem no entanto estar obrigada a qualquer um, infere-se a conseqüente liberalidade no seu pagamento e a conseqüente indedutibilidade dos valores da base de cálculo do IRRT [sic] e CSLL.” (destaques da recorrente)

O cotejo dos trechos colacionados pela Recorrente permite constatar que foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. Contrariamente

ao acórdão recorrido, o acórdão paradigma firmou o entendimento de que a dedutibilidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas previamente em acordo ou convenção coletiva, nos termos da Lei nº 10.101/2000.

III - Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

No mérito, a PGFN reafirma os fundamentos contidos no paradigma colacionado.

Os autos foram encaminhados à unidade de origem e o Contribuinte foi intimado do acórdão recorrido, do Recurso Especial da PGFN e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela PGFN em 25/08/2017 (fl. 647).

Em 11/09/2017 (fls. 729-730) o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões ao Apelo Fazendário, requerendo o não conhecimento do recurso em razão de o paradigma colacionado ter expressamente citado que, nos anos-calendário a que se referem a exigência tratada naqueles autos, ainda não vigia o RIR/99, e, no RIR/94 (art. 242), não haveria dispositivo equivalente ao § 3º do art. 299 do RIR/99. No mérito, nesse ponto, requer a confirmação da decisão recorrida.

Em 31/08/2017 (fls. 648-649) o Contribuinte opôs ainda Embargos de Declaração de fls. 650-659 que foram rejeitados pelo Despacho de fls. 825-828.

O contribuinte foi intimado desse despacho em 30/11/2017 (fls. 832-833) e em 15/12/2017 (fls. 837-838), interpôs o Recurso Especial de fls. 839-849.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 916-921 admitiu o Apelo do Sujeito Passivo com base no primeiro paradigma colacionado (Acórdão nº 108-06.633), nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida**, analisando o art. 303 do RIR/1999 (gratificações e participações a administradores), entendeu que os administradores, *apesar de serem empregados contratados pela empresa, são diretores da mesma [...], com todos os poderes e prerrogativas concedidas pelo estatuto da companhia [...], não havendo como fugir da aplicação dos dispositivos acima reproduzidos*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 108-06.633, de 2001), analisando a mesma norma jurídica (art. 246 do RIR/94 - gratificações e participações a administradores), decidiu, **de modo diametralmente oposto**, 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, ou seja, se os beneficiários mantinham contrato de trabalho com a recorrente, percebendo valores pelos serviços e funções que exerciam, além de formalmente diretores [...], os valores pagos traduzem-se em remuneração.*

Intimada acerca desse despacho e do Recurso Especial manejado pelo Contribuinte, a PGFN apresentou as Contrarrazões de fls. 923-935, aduzindo, em apertada síntese:

- preliminarmente, requer o não conhecimento do recurso: (i) o contribuinte não teria demonstrado a divergência de forma analítica; (ii) a disciplina jurídica seria distinta em relação aos acórdãos cotejados, em especial em razão de o paradigma 108-06.633 sequer abordar a aplicação da Lei nº 10.101/2000 e (iii) o Contribuinte estaria buscando o revolvimento de provas, e, em relação a esses elementos. Aduz ainda que, mesmo que se aplicasse o critério adotado no paradigma colacionado pelo Contribuinte e admitido pelo Presidente da 4ª Câmara, o colegiado *a quo* já teria analisado aos argumentos do Contribuinte acerca do real vínculo dos diretores contratados como empregados e concluído pela indedutibilidade das despesas em questão.

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

Os autos retornaram ao CARF e foi exarado o Despacho de Saneamento de fls. 938-940 que teria deixado de examinar a divergência apontada pelo contribuinte em seu Recurso Especial acerca da pretensa nulidade da decisão recorrida.

Ato contínuo, por meio do Despacho Complementar de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 942-945, negou-se seguimento ao Recurso do Contribuinte sobre a suposta nulidade da decisão recorrida.

O contribuinte foi intimado do Despacho e do Despacho Complementar acerca do exame de admissibilidade de Apelo Especial em 15/03/2019 (fls. 948-949), e em 22/03/2019 (fl. 951) interpôs Agravo de fls. 953-958 que foi rejeitado pelo Despacho de fls. 1025-1029.

A PGFN, que já havia apresentado suas Contrarrazões, foi novamente intimada e ratificou os termos de sua manifestação anterior (fls. 1034-1035).

Os autos foram submetidos a sorteio, cabendo o relato ao Conselheiro André Mendes Moura.

Entretanto, em face do pedido do seu pedido de dispensa ao mandato de Conselheiro, os autos foram novamente submetidos a sorteio, cabendo-me seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

1.1 RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Nos termos do art. 79 do Anexo II do RICARF, o Recurso Especial Fazendário é tempestivo.

O Contribuinte foi intimado sobre a interposição do Apelo Fazendário e manejou a competente Contrarrazões requerendo preliminarmente, o não conhecimento do Apelo Fazendário em razão de o paradigma colacionado tratar de contexto jurídico distinto ao do recorrido.

Entendo lhe assistir razão.

De fato, o acórdão recorrido admitiu a dedutibilidade das participações pagas aos empregados com base no § 3º do art. 299 do RIR/99. Veja-se:

Tem razão a recorrente neste ponto. No nosso entendimento, bastaria o argumento de que, mesmo não sendo atendidos os pressupostos/requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, os pagamentos realizados aos empregados a título de PLR não perdem sua natureza de despesas necessárias. Reza o art. 299 do RIR:

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. [negrito do recorrido]

[...]

Assim, a discussão em torno da data em que firmados os acordos, ou da clareza em relação aos critérios de percepção dos valores avençados entre as partes, revela-se inútil, pois a regra do art. 299 do RIR/99 nos dá a solução para o caso de não aplicação da Lei nº 10.101/2000 ao dar aos pagamentos realizados a título de PLR outra natureza, qual seja, a de remuneração normal. O § 3º do art. 299, acima reproduzido e grifado, reza que *"o disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem"*. Por isso, não vejo incompatibilidade entre as duas normas, pelo contrário, elas se completam.

Por outro lado, o acórdão paradigma colacionado pela PGFN (Acórdão nº 1803-00.467, integrado pelo Acórdão 1803-00.946), deixa evidente que não haveria que se falar em dedutibilidade com base no § 3º do art. 299 do RIR/99 porque, no caso concreto, os fatos geradores ocorreram antes do início da vigência do RIR/99 (ano-calendário de 1997), período em que vigia o RIR/94 (Decreto nº 1.041/94), *"cujo artigo correspondente é o artigo 242, com a mesma redação exceto justamente o § 3º enfatizado pela embargante"*.

Desse modo, o acórdão recorrido acabou por analisar a possibilidade de dedução da participação nos lucros atribuídas a empregados com base no disposto nas Medidas Provisórias nº 794/94 e 1.769-55, de 1999 (atual Lei nº 10.101/2000).

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

No contexto ora analisado, sequer é possível aferir-se se o colegiado que proferiu o acórdão paradigma, reformaria o acórdão recorrido, uma vez que, naquele precedente, não houve discussão acerca da aplicabilidade do § 3º do art. 299 do RIR/99 (razão de decidir do recorrido) pelo fato de tal dispositivo não viger à época dos fatos geradores a que se referiam aquela exigência fiscal.

Como destacado anteriormente, se os acórdãos confrontados examinaram **normas jurídicas distintas**, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da **mesma norma jurídica**.

Portanto, uma vez constatado que os acórdãos recorrido e paradigma foram analisados sob planos jurídicos distintos, não há que se falar em divergência jurisprudencial sobre uma mesma norma, condição necessária a ensejar o conhecimento do Recurso Especial, razão pela qual encaminho meu voto por não conhecer do Recurso Especial da PGFN.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

A PGFN, em suas Contrarrazões, requereu o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte com base nos argumentos a seguir sintetizados: (i) o Contribuinte não teria demonstrado a divergência de forma analítica; (ii) a disciplina jurídica seria distinta em relação aos acórdãos cotejados e (iii) o contribuinte estaria buscando o revolvimento de provas. Aduz ainda que, mesmo que se aplicasse o critério adotado no paradigma colacionado pelo Contribuinte e admitido pelo Presidente da 4ª Câmara, o colegiado *a quo* já teria analisado os argumentos de defesa acerca do real vínculo dos diretores contratados como empregados e concluído pela indedutibilidade das despesas em questão.

Pois bem, o § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF, reproduzido neste item do voto, dispõe que a divergência prevista no *caput* do dispositivo “*deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido*”.

No que diz respeito à pretensa falta de demonstração analítica da divergência, de antemão se esclarece que, para demonstração da divergência suscitada, o RICARF não exige cotejo analítico, tampouco elaboração de quadro comparativo, sendo exigido, por outro lado, que o recurso manejado seja claro o suficiente a indicar os pontos que estão sendo suscitados como divergentes.

No caso concreto, a divergência apontada e demonstrada pelo contribuinte a partir do Acórdão paradigma n.º 108-06.633 é evidente, conforme se observa às fls. 846-847, inclusive com elaboração de quadro analítico comparando as ementas do acórdão recorrido e do paradigma n.º 108-06.633, exatamente o precedente acatado pelo Despacho de Admissibilidade.

A correção, ou não, da suposta tese de divergência apontada pelo Sujeito Passivo é desimportante para fins de cumprimento formal da demonstração analítica de que trata o § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Em relação ao argumento da PGFN de que o acórdão paradigma n.º 108-06.633 abordaria disciplina jurídica distinta do analisado no acórdão recorrido, também não procede. O fato de o paradigma não abranger o exame/discussão do disposto na Lei n.º 10.101/2000 é irrelevante no caso concreto, pois, ainda que a impugnação e o recurso voluntário manejados pelo Contribuinte abordassem tal dispositivo, tal se deu em contexto de reforço de argumento à suposta dedutibilidade das gratificações/participações nos resultados pagos a diretores que, a seu

ver, manteriam a condição de empregados, com base nos arts. 359 e 462, II, do RIR/99¹, entendimento que, ainda que sem citar expressamente o arcabouço normativo que o fundamenta, se extrai do acórdão paradigma nº 108-06.633.

Entretanto, no que diz respeito ao último argumento da PGFN acerca do não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte em razão de que, se aplicado o entendimento do paradigma ao acórdão recorrido, o mesmo não seria reformado, entendo assistir-lhe razão: de fato, os argumentos do Sujeito Passivo acerca do real vínculo dos diretores contratados como empregados, tal como tratado no paradigma, já foi analisado pelo Colegiado *a quo*. Nesse sentido, destaco o seguinte excerto do voto condutor do aresto recorrido:

A alegação de que os diretores da empresa são também empregados, e por isso, dever-se-ia lhes aplicar as mesmas regras adotadas em relação aos mesmos, não se sustenta. Apesar de serem empregados contratados pela empresa, são diretores da mesma. Em sendo diretores, com todos os poderes e prerrogativas concedidas pelo estatuto da companhia (v. e-fls. 134 e ss), não há como fugir da aplicação dos dispositivos acima reproduzidos.

Vide o disposto no Acórdão de nº 1201-001.394, proferido em 03 de março de 2016 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Sessão, em processo **cuja interessada é a própria recorrente**:

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

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

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

Para chegar à conclusão acima, o referido acórdão partiu da análise dos Estatutos Sociais da empresa, no intuito de detectar, inicialmente, a presença ou a ausência de subordinação jurídica, além de se proceder à análise de quais são os poderes outorgados aos diretores no Estatuto Social.

¹ 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 1.76955, de 1999, art. 3º, § 1º).

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

[...]

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 assembléia de acionistas ou sócios quotistas; [...]

Tais respostas podem ser extraídas do Estatuto Social, v. e-fls. 134/187, abaixo reproduzido naquilo que nos interessa:

Artigo 10 - A Sociedade será administrada por um Conselho de Administração e por uma Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da Sociedade. O Conselho de Administração será composto por pessoas naturais, residentes ou não no País, e com mandato de 3 (três) anos, permitida a reeleição e a Diretoria será composta por pessoas naturais, todas residentes no País, e com mandato de 3 (três) anos, permitida a reeleição.

§ 1º - Findo o mandato, os membros do Conselho de Administração e da Diretoria permanecerão no exercício de seus cargos até a investidura dos novos membros eleitos.

§ 2º - Tais membros serão investidos em seus cargos após a aprovação de suas nomeações pelas autoridades competentes, mediante assinatura do termo de posse a ser lavrado no livro próprio, observadas as prescrições legais.

[...]

Artigo 15 - A Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembléia Geral, pelo Conselho de Administração 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, exceto aqueles que, por lei ou por este Estatuto, sejam atribuição de outro órgão.

Artigo 17 - 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 Conselho de Administração 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, Conselho de Administração ou pelo Diretor Presidente.

Artigo 18 - Compete exclusivamente ao Diretor Presidente:

(i) decidir sobre as atribuições de funções aos Diretores Vice-Presidente e Diretores;

(ii) manter a permanente coordenação entre a Diretoria e os membros do Conselho de Administração e os acionistas;

(iii) supervisionar e orientar as atividades dos demais Diretores Vice-Presidentes e Diretores;

(iv) indicar os respectivos substitutos dos Diretores Vice-Presidentes para determinados fins e prazos;

(v) indicar seu substituto, dentre os demais Diretores, nas suas ausências ou impedimentos; e

(vi) presidir as Reuniões da Diretoria.

[...]

Artigo 20 - Competirá ao Diretor, que para tanto venha a ser indicado pelo Diretor Presidente, a responsabilidade perante as autoridades competentes, no que se refere à delegação de poderes de gerência, em relação às áreas específicas de suas atribuições dentro da Sociedade.

Artigo 21 - A representação da Sociedade obedecerá às seguintes normas:

(i) a representação da Sociedade em Juízo perante quaisquer repartições públicas federais, estaduais ou municipais, bem como autarquias, compete a dois Diretores em conjunto, ou a um Diretor em conjunto com um procurador, ou, ainda, a dois procuradores;

(ii) para a concessão de fianças ou avais, a Sociedade será representada por dois Diretores, sendo um deles o Diretor Presidente ou um dos Diretores Vice-Presidentes, ou por um Diretor em conjunto com um procurador com poderes para tanto;

(iii) em atos a serem praticados fora da sede social, a Sociedade poderá ser representada por um único Diretor ou procurador com poderes especiais, para tanto designado pela Diretoria; e

(iv) nos demais casos, a Sociedade será representada por dois Diretores em conjunto, ou por um Diretor em conjunto com um procurador, ou ainda por dois procuradores.

Parágrafo Único - A nomeação de procuradores será sempre feita por mandato escrito, assinado por dois Diretores, sendo um deles o Diretor Presidente, seu substituto ou um dos Diretores Vice-Presidentes. Do instrumento de mandato devem constar expressamente os poderes conferidos e o prazo de validade, que não será superior a 12 (doze) meses, salvo se para representação em Juízo, em cujo caso o prazo de validade será indeterminado.

Os dispositivos acima não deixam dúvidas de que os diretores são, efetivamente, os administradores da empresa. O artigo 10 concede-lhes os poderes de *"determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade"*. O artigo 15 determina que *"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."*

Já o art. 17, reza que compete à Diretoria *"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 no artigo 20, estatui que *"Competirá ao Diretor, que para tanto venha a ser indicado pelo Diretor Presidente, a responsabilidade perante as autoridades competentes, no que se refere à delegação de poderes de gerência, em relação às áreas específicas de suas atribuições dentro da sociedade"*.

Por último, o artigo 21 versa sobre a representação da sociedade, assim asseverando: (i) *"a representação da Sociedade em Juízo perante quaisquer repartições públicas federais, estaduais ou municipais, bem como autarquias, compete a dois Diretores em conjunto, ou a um Diretor em conjunto com um procurador, ou, ainda, a dois procuradores; (ii) para a concessão de fianças ou avais, a Sociedade será representada por dois Diretores, sendo um deles o Diretor Presidente ou um dos Diretores Vice-Presidentes, ou por um Diretor em conjunto com um procurador para tanto; (...)"*

Da análise dos dispositivos acima enumerados, resta evidente que os diretores da empresa são também seus administradores, haja vista os poderes neles investidos, seu grau de autonomia e liberdade para gerir os negócios do empreendimento.

Assim, os argumentos expendidos pela recorrente de que "os diretores atuam como meros prepostos ou procuradores", ou de que "a função desempenhada pelos diretores, pelas particularidades da estrutura organizacional do recorrente, é meramente de representação com comando específico localizado no exterior", ou ainda, de que "na relação desses profissionais para com a sociedade, prevaleceu, desde de seus respectivos ingressos, *SEMPRE* o regime de subordinação deles para com a presidência da instituição ou para com as diretrizes fixadas pelo grupo econômico ao qual pertence, não tendo tido jamais liberdade para conduzir suas atividades da maneira que melhor lhes conviessem" não encontram guarida ou suporte fático, como bem pudemos comprovar da simples leitura dos Estatutos Sociais.

Conforme se observa, o colegiado *a quo*, analisando os elementos de prova constante dos autos, em especial os estatutos da sociedade, concluiu que as atividades desempenhas pelos diretores da companhia os guindavam à condição de administradores.

Salienta-se que, embora a ementa do paradigma possa indicar que a manutenção do vínculo empregatício dos diretores levaria à dedutibilidade dos valores a eles pagos em valores superiores à remuneração estipulada em assembleia², os fundamentos do voto condutor daquele aresto apontam em outro sentido, de modo a prestigiar "a relação subjacente real e desprestigiando o mero formalismo, investigasse a manutenção efetiva do vínculo trabalhista, aceitando a suspensão do contrato tão-somente quando o diretor empregado exerça apenas a função de administrador", citando ao final, o Enunciado nº 269 do TST³ no sentido da suspensão do contrato de trabalho quando o empregado é eleito diretor, "salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego".

E, ao final, o relator do voto do acórdão paradigma arremata:

Ademais, para o caso em apreço, nunca houve por parte da fiscalização a negativa de inexistência 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. [destaques nossos]

Constata-se, assim, que os acórdãos recorrido e paradigma emanam entendimentos convergentes cujas conclusões distintas decorrem unicamente em razão da aprofundamento do procedimento fiscal e da análise de provas nos casos concretos: enquanto no paradigma, a autoridade fiscal autuante não aprofundou o procedimento para questionar as atividades desenvolvidas pelos diretores, no acórdão recorrido, a autoridade fiscal analisou os estatutos do contribuinte apontando os dispositivos estatutários que entendeu caracterizar a condição de administradores por parte dos diretores (fl. 232).

Salienta-se ainda que, para além da convergência entre os entendimentos firmados no acórdão recorrido e no acórdão paradigma nº 108-06.633, e da dissimilitude fática que redundou nessas decisões, a construção realizada pelo Contribuinte em seu Recurso Especial

² DIRETORES EMPREGADOS - 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.

³ 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 deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

conduziria a que, nessa instância especial, houvesse o revolvimento de provas para se perquirir se os diretores, efetivamente, eram administradores ou empregados, o que não se admite nessa fase processual.

Para que o Sujeito Passivo lograsse êxito na demonstração da divergência, haveria necessidade de indicar um precedente que - em uma companhia com estatuto social contemplando poderes aos seus diretores semelhantes aos contidos no estatuto da Recorrente - tivesse concluído que, com a condição de empregado dos diretores, esses não fossem enquadrados como administradores.

Por conseguinte, encaminho meu voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER dos Recursos Especiais da PGFN e do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto