



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.721046/2015-16  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.372 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados. Se as situações analisadas nos acórdãos cotejados são substancialmente distintas desde a acusação fiscal, não é possível inferir qual seria o posicionamento do colegiado que proferiu o paradigma ante ao caso concreto.

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

Exercício: 2011, 2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS NA FORMA DA LEI Nº 10.101/2000. GRATIFICAÇÕES. DIRETOR EMPREGADO. DEDUTIBILIDADE.

O diretor empregado mantém seu status enquanto ocupar o cargo de diretor, mantendo-se o cômputo do tempo de serviço para todos os efeitos legais, nos termos do art. 499 da CLT.

Comprovada a existência de regular contrato de trabalho dos diretores, matéria incontroversa, não se pode deixar de aplicar as determinações do artigo 359 do RIR 99, vigente à época dos fatos, implicando a dedutibilidade dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, na forma da Lei nº 10.101/2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados*” (tendo por alcance as participações glosadas a partir do que identificado na conta “861100307 – Participações no Lucro – Empregados”). No mérito, por

maioria de votos, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente 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, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 2459 e seguintes) interposto por BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A contra o Acórdão n.º 1301-002.519 (fls. 2328 e seguintes), de 25/07/2017, integrado pelo acórdão proferido em sede de embargos do contribuinte de n.º 1301-003.897 (fls. 2441 e seguintes), de 15/05/2019, ambos proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio dos quais o colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência de CSLL.

A ementa do acórdão de recurso voluntário encontra-se assim redigida:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

**NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Os procedimentos no curso da auditoria fiscal, cujo início foi regularmente cientificado ao contribuinte, não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente. Ademais, não restou justificada as alegações trazidas pela contribuinte que ensejasse a nulidade do auto de infração, bem como da decisão recorrida.

**LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.**

Ante a ausência de disposição específica para adicionar determina despesa na apuração da base de cálculo da CSLL, não se deve aplicar de forma reflexa a CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

**10.101/2000. GRATIFICAÇÕES. DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.**

São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a dirigentes e administradores à título de gratificação, bem como os valores pagos à título de participação em lucros ou resultados, na forma da Lei n.º 10.101/2000, aplicável apenas a empregados.

**JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.**

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

O Acórdão n.º 1301-003.897, que examinou os embargos do contribuinte e supriu a omissão apontada e ratificou a decisão anterior, sem efeitos infringentes, recebeu a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

**EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO. CABIMENTO.**

Cabem embargos declaratórios para suprir omissão relativa a matéria sobre a qual o órgão julgador deveria se manifestar, mas não o fez.

REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS, DIRETORES OU ADMINISTRADORES.  
VALORES MENSIS E FIXOS. DEDUTIBILIDADE.

Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações de sócios, diretores ou administradores da empresa, desde que correspondam a valores mensais e fixos, pagos pela prestação de serviços.”

A contribuinte suscitou divergência com relação às seguintes matérias:

- 1 - Nulidade do acórdão recorrido;
- 2 - Diferença de tratamento jurídico aos Diretores Empregados;
- 3- Aplicação dos termos da Lei nº 10.101/00 para os Diretores Empregados;
- 4 - Dedutibilidade dos pagamentos realizados aos Diretores Empregados.

O recurso teve seguimento parcial admitido pela presidente da 3ª Câmara, apenas com relação à segunda e a quarta matéria, observando-se que em relação à terceira matéria, o despacho de admissibilidade (fls .2841/2851) entendeu que se tratava apenas de um desdobramento a segunda, *verbis*:

#### **2ª divergência: diferença de tratamento jurídico aos Diretores Empregados**

Com relação a este ponto, assim identifica a recorrente a legislação que estaria sendo interpretada de forma divergente: art. 3º, §1º, da Lei nº 10.101/00, Artigo 110 do CTN e do Artigo 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/1991.

E apresentou, como paradigmas da divergência, os **acórdãos nº 2201-004.565 e nº 2402-005.872.**

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração da divergência alegada quanto a este ponto, *verbis*:

“Reconhecido o vínculo e a efetiva função do diretor empregado como empregado (o que efetivamente é), de acordo com a análise verdadeira da situação fática (...), esse vínculo não pode ser afastado.

E tanto não é essa a realidade do Recorrente e de seus diretores empregados que, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, **ao analisar a mesma situação em discussão neste processo administrativo**, ratificou o vínculo trabalhista existente entre Recorrente e seus diretores empregados e, nos autos daquele processo, cancelou em definitivo a autuação.

Esse é o cenário do Acórdão paradigma nº 2201-004.565 (Doc. 03), prolatado nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720716/2015-79 (cujo contribuinte é o próprio Recorrente), que, frise-se, **analisando exatamente as mesmas condições fáticas/jurídicas ensejadoras de ambos os lançamentos (IRPJ e contribuições previdenciárias)**, chegou à conclusão de que os mesmos diretores constantes do presente processo mantêm as características de empregados (e não de administradores). Veja-se:

(...)

Portanto, de acordo com as premissas trabalhadas acima, se os diretores, nos anos de 2011 e 2012, são considerados empregados para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias (Processo Administrativo n.º 16327.720716/2015-79), **também devem ser considerados empregados com relação à dedutibilidade dos valores pagos a eles a título de PLR, para fins de apuração de IRPJ** – o que demanda o provimento do presente Recurso Especial, cancelando-se a autuação.

Mas não só.

Em razão dos argumentos do Recorrente quanto à essa matéria, afirmou o Acórdão recorrido que *“nestes autos não se pode discutir o eventual desacerto da decisão proferida no processo administrativo n.º 16327.720716/2015-79. A decisão exarada naquele processo, certa ou errada, tem de ser discutida nele.”* (fl. 28).

Ou seja, segundo o entendimento da Turma Julgadora, não há qualquer constrangimento na subsistência de decisões absolutamente contraditórias, proferidas pelo mesmo órgão da administração pública fazendária a partir dos mesmos fatos e das mesmas provas.

No entanto, cabe destacar que de acordo com as razões desenvolvidas no Acórdão paradigma n.º 2402-005.872 (Doc. 04), a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, ao analisar situação fática semelhante ao dos presentes autos (decisões contraditórias sobre a existência ou não de vínculo empregatício por diretores empregados), entendeu que não se poderia admitir que “[...] autoridades fiscais da mesma unidade administrativa fazendária tenham orientação diversa e contraditória acerca de circunstâncias de fato e de direito essencialmente similares [idênticas]” (fl. 14), que é o que acontecerá nos presentes autos, caso a decisão recorrida não seja parcialmente reformada com base no Acórdão ora apresentado.

Isso porque, naqueles autos, instaurou-se a controvérsia no sentido de que a Autoridade Administrativa responsável pelo lançamento foi de encontro à conclusão da Autoridade Administrativa responsável pelo lançamento realizado no Processo Administrativo n.º 16327.720131/2014-78, cujo objeto eram autos de infração de contribuições previdenciárias **referentes ao período de 2009. A conclusão, no processo relativo a 2009, foi a de que os diretores empregados possuíam típica relação de emprego.** Nesse sentido, constou do referido Acórdão paradigma, litteris:

“E, para os três anos-calendário imediatamente subsequentes, sem sequer justificar o porquê de tal radical mudança na apreensão dos fatos, o Fisco considerou que a relação preponderante, para esses mesmos diretores, é a estatutária, conforme consta nos presentes autos.

Importa asseverar que **a Administração Pública deve observar o princípio da vedação às posturas contraditórias, projeção dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica no que tange ao comportamento do Estado perante os administrados.**

**Inaceitável, desse modo, que autoridades fiscais da mesma unidade administrativa fazendária tenham orientação diversa e contraditória acerca de circunstâncias de fato e de direito essencialmente similares,** sem que seja veiculada qualquer justificativa para tal mudança.” (Fl. 14 do Acórdão paradigma n.º 2402-005.872 – g.n.)

(...)”

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, no caso do primeiro acórdão paradigmático (acórdão n.º 2201-004.565), inescapável a observação de que se trata do mesmo contribuinte (o próprio recorrente), e que a questão lá debatida é precisamente a mesma dos presentes autos, inclusive com relação aos mesmos anos-calendários. Apenas que, naquele caso, discute-se a exigência das contribuições previdenciárias sobre as participações nos lucros ou resultados pagas aos mesmos diretores, nos termos da mesma legislação invocada, também nos presentes autos (Lei n.º 10.101/00), ao passo que, no caso presente, se discute a exigência do IRPJ e da CSLL (esta última afastada de forma definitiva pelo acórdão recorrido, posto que a PFN não apresentou recurso especial).

E, enquanto na construção do voto condutor daquele acórdão paradigmático os referidos diretores foram tomados por empregados, no caso dos autos o voto vencedor os considerou como estatutários não empregados, restando claramente estampada a divergência entre as decisões, aferidas a partir de um idêntico contexto fático-probatório e de uma mesma legislação posta à análise.

Já no caso do segundo acórdão paradigmático (acórdão n.º 2402-005.872), a divergência é um pouco mais sutil, contudo, também verificável.

Naqueles autos, também se discutia a exigência de contribuições previdenciárias sobre as participações nos lucros ou resultados pagas a certos diretores, nos termos da mesma legislação controversa já mencionada (Lei n.º 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 n.º 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).

Pelo exposto, deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados).

### **3ª divergência: aplicação dos termos da Lei n.º 10.101/00 para os Diretores Empregados**

Com relação a este ponto, assim identifica a recorrente a legislação que estaria sendo interpretada de forma divergente: art. 299, §3º do RIR/99, e 3º, §1º da Lei n.º 10.101/2000.

E apresentou, como paradigmas da divergência, os **acórdãos n.º 2202-005.193 e n.º 2401-004.795**.

Neste tópico, aduz a recorrente que “*em sendo provada a existência de todos os elementos intrínsecos à relação de emprego, os diretores empregados fazem jus à participação nos lucros nos termos da Lei n.º 10.101/00, não subsistindo a afirmativa do*

*Acórdão recorrido no sentido de que somente o PLR pago aos empregados pode se submeter aos termos da Lei n.º 10.101/00”, cujo §1º do 3º, o mesmo dispositivo já invocado na divergência anterior, transcreve.*

*A seguir, transcreve as ementas dos paradigmas apresentados, nos quais externa-se o entendimento de que “o diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado em GFIP, DIRF, DIPJ, contabilidade e outros, (...) [pode] receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação” (acórdão n.º 2202-005.193) e/ou de que “o diretor estatutário, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção na sociedade por ações, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e sua Participação nos Lucros e Resultados da empresa, quando de acordo com a Lei n.º 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias” (acórdão n.º 2401-004.795).*

Vê-se, assim, que a divergência alegada nada mais é do que a mesma divergência já aqui analisada (inclusive no que toca à legislação invocada), apenas que de certa forma “complementada” por dois novos paradigmas. Toda a questão gira, invariavelmente, sobre o tratamento jurídico a ser conferido aos diretores estatutários porém contratados com vínculo empregatício, para fins de enquadramento (ou não) nos termos da Lei n.º 10.101, de 2000, questão controversa para a qual o presente recurso já foi aqui admitido.

Incide no caso, portanto, a limitação imposta no § 7º do art. 67 do RICARF, que estabelece que, “na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais”.

#### **4ª divergência: dedutibilidade dos pagamentos realizados aos Diretores Empregados**

Com relação a este ponto, assim identifica a recorrente a legislação que estaria sendo interpretada de forma divergente: art. 249, I, 303 e 463 do RIR/99.

E apresentou, como paradigmas da divergência, **os acórdãos n.º 2202-004.712 e n.º 108-06.633.**

*Neste tópico, aduz a recorrente que “diferentemente do que se restou decidido pela E. Turma Julgadora nos presentes autos, (...) [o] Acórdão paradigma n.º 2202-004.712 (...) proferiu entendimento diverso, concluindo que no caso de apreciação do vínculo dos diretores empregados não é suficiente a análise dos artigos do Estatuto do contribuinte, devendo-se, portanto, colacionar elementos de prova suficientes para afastar o vínculo empregatício”, e que “o Acórdão paradigma n.º 108-06.633 [deixou] ainda mais clara a necessidade de análise 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”.*

Dos artigos identificados pela recorrente como aqueles que estariam sendo interpretados de forma divergente, tem-se que o art. 249 trata das *adições necessárias para efeito de determinação do lucro real*, o art. 303 dispõe acerca da *indedutibilidade no lucro real, como despesa operacional, das gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica*, e o art. 463 manda exatamente *adicionar ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas aos seus administradores.*

O primeiro paradigma (acórdão n.º 2202-004.712), em hipótese alguma poderia, portanto, servir como paradigma de uma divergência interpretativa quanto a estes artigos, posto que nenhum destes dispositivos é analisado por aquele acórdão, que

apenas trata (uma vez mais) da exigência de contribuições previdenciárias em situação em que se controverte a aplicação da Lei nº 10.101, de 2000.

Assim, seja em face desta impossibilidade de caracterização da divergência (por ausência de pronunciamento, no paradigma, acerca dos dispositivos mencionados), seja em face do excesso com relação ao número de paradigmas apresentados pela recorrente, deve o mesmo ser descartado.

O segundo paradigma (acórdão nº 108-06.633), contudo, trata dos referidos dispositivos (ou de seus correspondentes no RIR/94, já que se trata de autuação fiscal de anos calendários anteriores a 1999).

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.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), com relação às matérias “*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*”

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, em parte, a existência de divergência jurisprudencial, DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo sujeito passivo BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A, apenas com relação às matérias “*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*”.

[...]

Inconformada com o seguimento parcial ao recurso interposto, a contribuinte aviou agravo que restou rejeitado pela presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do despacho de fls. 2885/2894).

No mérito, a recorrente sustenta quanto às matérias admitidas pela presidente de Câmara, *verbis*:

**IV.1 – Diferença de Tratamento Jurídico aos Diretores Empregados – Divergência de Interpretação do Artigo 3º, §1º, da Lei nº 10.101/00, Artigo 110 do CTN e do Artigo 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/1991**

[...]

Do trecho transcrito se depreende que a doutrina trabalhista (e a própria decisão recorrida) reconhecem a existência dos elementos fáticos/jurídicos evidenciados na relação mantida entre o Recorrente e os seus diretores como ensejadora do vínculo empregatício; contudo, as consequências tributárias e previdenciárias dessa relação são afastadas pela suposta “realidade dos fatos” – que demonstraria que os diretores empregados, efetivamente, não teriam a necessária subordinação jurídica, o que se admite para argumentar.

No entanto, conforme exaustivamente disposto pelo Recorrente, a “realidade” não pode funcionar de forma distinta para o Direito Trabalhista e para o Direito Tributário/Previdenciário; o mesmo conceito não pode ter um significado distinto para cada uma das áreas do Direito.

Quanto menos de forma distinta dentro do próprio Direito Tributário, reconhecendo a existência e validade da figura jurídica para um tributo, mas deixando de reconhecer para outro tributo. Ou pior, dentro do mesmo tributo, mas tratando de maneira diferente os efeitos da relação jurídica existente, válida e eficaz, a depender de qual a remuneração que se está pagando.

Veja-se nesse sentido que a Receita Federal do Brasil admite a figura do diretor empregado (em oposição ao “administrador”) para fins de aplicação do quanto disposto na Lei n.º 10.101/00 quando se trata de examinar a extensão das disposições legais acerca isenção do pagamento de participação nos lucros aos diretores empregados. Veja-se também que a Receita Federal do Brasil admite a figura do diretor empregado (em oposição ao “administrador”) para fins de dedutibilidade do pagamento de terço constitucional de férias e do décimo terceiro salário pagos a esse empregado em função de direção.

Reconhecido o vínculo e a efetiva função do diretor empregado como empregado (o que efetivamente é), de acordo com a análise verdadeira da situação fática (que não ocorreu neste processo), esse vínculo não pode ser afastado. E tanto não é essa a realidade do Recorrente e de seus diretores empregados que, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, ao analisar a mesma situação em discussão neste processo administrativo, ratificou o vínculo trabalhista existente entre Recorrente e seus diretores empregados e, nos autos daquele processo, cancelou em definitivo a autuação.

Esse é o cenário do Acórdão paradigma n.º 2201-004.565 (Doc. 03), prolatado nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720716/2015-79 (cujo contribuinte é o próprio Recorrente), que, frise-se, **analisando exatamente as mesmas condições fáticas/jurídicas ensejadoras de ambos os lançamentos** (IRPJ e contribuições previdenciárias), **chegou à conclusão de que os mesmos diretores constantes do presente processo mantêm as características de empregados (e não de administradores)**. [...]

Portanto, de acordo com as premissas trabalhadas acima, se os diretores, nos anos de 2011 e 2012, são considerados empregados para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias (Processo Administrativo n.º 16327.720716/2015-79), **também devem ser considerados empregados com relação à dedutibilidade dos valores pagos a eles a título de PLR, para fins de apuração de IRPJ** – o que demanda o provimento do presente Recurso Especial, cancelando-se a autuação.

[...]

Assim, diferentemente do alegado pelo Acórdão recorrido, uma vez existente o vínculo e emprego entre os diretores e a sociedade (o que, de fato, ocorreu no presente processo), as despesas com participações nos lucros permanecem dedutíveis na

apuração do IRPJ, nos termos dos artigos 299, §3º do RIR/997, e 3º, §1º da Lei nº 10.101/20008.

Isso porque, não há alteração da relação jurídica entre o Recorrente e seus empregados que passam a ocupar cargos de direção, consoante as provas dos autos e as disposições legais acima apontadas. Como visto acima, os efeitos jurídicos permanecem os mesmos: dedutibilidade das parcelas variáveis da remuneração desses empregados.

Não há como alegar, portanto, que as disposições contidas nos artigos 249, inciso I, 303 e 463 do RIR/99 seriam aplicáveis ao presente caso pelo simples fato de os empregados exercerem função de diretoria, e que por isso inaplicáveis as disposições da Lei nº 10.101/009.

Diante do exposto, demonstrada a clara divergência de interpretação entre o Acórdão recorrido e os Acórdão paradigmas, requer-se que o presente Recurso Especial seja devidamente conhecido e admitido, com a posterior reforma parcial do Acórdão recorrido.

[...]

#### **IV.3 – Dedutibilidade dos Pagamentos Realizados aos Diretores Empregados do Recorrente – Divergência de Interpretação dos Artigos 249, I, 303 e 463 do RIR/99**

[...]

Assim, com relação à manifestação do Acórdão recorrido no sentido de que deveriam ser analisadas as provas do real vínculo (empregatício ou estatutário) existente entre os diretores empregados e o Recorrente, tem-se que ao se compulsar os termos da referida decisão, constata-se que a E. Turma Julgadora se limitou a fazer juízos de “suposição”, “presunção” e de “mera aparência” para avaliar a realidade fática dos autos, o que, por óbvio não é suficiente para os fins a que ela mesma se propôs.

Outrossim, não se mostra válida, para fundamentar e/ou manter o lançamento fiscal, a análise de artigos esparsos constantes do Estatuto Social do contribuinte, ou ainda, a realização de análises meramente superficiais e eivadas de suposições acerca da existência ou não da subordinação dos diretores empregados do Recorrente.

Nesse sentido, resta evidente que a simples alegação de que a “subordinação vai além de uma simples prestação de contas”, que “é muito difícil, do exterior, dirigir e fiscalizar a prestação de serviços subordinados no Brasil” ou que “quem está fora do País não pode dirigir a prestação dos serviços”, mencionar a existência de “supostas disposições constantes do estatuto da recorrente, reproduzidas no Relatório Fiscal”, sem citá-las expressamente, tratar de um suposto “conflito de interesses” para a instituição do PLR e acordos trabalhistas, quando se sabe que agiu-se nos limites do Estatuto do Recorrente e da própria Lei nº 10.101/00 ou ainda afirmar que “aparentemente” ou que seria “improvável” que o Recorrente estabelecesse o controle da jornada dos diretores empregados<sup>10</sup>, são afirmações absolutamente insuficientes para infirmar toda a realidade fática demonstrada nos autos, de que os diretores empregados do Recorrente são efetivos empregados da empresa, tanto que assim foram reconhecidos nos autos do já citado Processo Administrativo nº 16327.720716/2015-79, e nos presentes autos, no voto vencido proferido pelo i. Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

É fato que um empregado poderá exercer atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, mas, sucessivamente, manter os elementos inerentes à relação de empregado, principalmente a subordinação jurídica, como demonstrado no próprio Estatuto do Recorrente e nos demais elementos de prova colacionados aos autos.

Todavia, como já mencionado, foi justamente o ocorrido no presente caso – visto que o Acórdão recorrido, ao definir que os diretores do Recorrente não teriam a necessária

subordinação, se baseou em meras constatações desprovidas de provas que as consubstanciassem. Ao fim, o único elemento de prova concreto constante nos presentes autos seria a análise dos termos do Estatuto do Recorrente, o que, sabe-se não é suficiente para “comprovar” a natureza do vínculo dos diretores empregados.

[...]

A comprovação da inexistência dos elementos básicos do vínculo empregatício, estabelecidos no artigo 3º e seguintes da CLT, é fundamental para a desconsideração da condição de empregado dos diretores do Recorrente, o que, conforme já demonstrado, não foi realizado pelo Acórdão recorrido, tampouco pela Fiscalização.

Por essa razão, é absolutamente equivocado o enquadramento dos diretores do Recorrente como administradores e a consequente aplicação da regra de indedutibilidade prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99, razão pela qual requer-se a reforma do Acórdão recorrido nos termos dos Acórdãos paradigmas, com o cancelamento do auto de infração de IRPJ originário do presente processo administrativo.

[...]

Encaminhados os autos à PGFN para ciência do recurso especial e da sua admissibilidade parcial em 12/05/2020 (fls. 2900), esta apresentou suas contrarrazões (fls. 2901/2909), na qual pugna, preliminarmente, pelo não conhecimento do recurso, cujo único objeto seria a rediscussão da matéria fática e, no mérito, pela manutenção do acórdão recorrido pelas suas próprias razões.

Por oportuno e, com vistas a melhor compreensão das matérias em discussão pelo colegiado, transcrevo excertos do relatório do acórdão recorrido que cita trechos do Termo de Verificação Fiscal, *verbis*:

[...]

O Relatório Fiscal (fls. 31/45) apurou o que se segue:

Não obstante a previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria, o contribuinte registra seus diretores estatutários como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, (ii) DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e (iii) DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.

Na GFIP, são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no código de retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na DIPJ, como Diretores com Vínculo Empregatício.

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.

A IN SRF n.º 2/69 e o Parecer Normativo CST n.º 48/72 definem o critério da legislação fiscal para conceituar a figura de administrador e diretor da pessoa jurídica.

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 n.º 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 n.º 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 origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores é estatutária, pois remunerações dos administradores devem ser propostas pelo Comitê de Remuneração e aprovadas pela Assembléia. Não se confunde com a participação dos empregados baseado na Lei n.º 10.101/2000 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 10.101/2000 para cálculo de suas participações.

O fato dos diretores prestarem 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, o diretor eleito pela assembléia da CIA nem sempre continuará a ser enquadrado como empregado, já que a manutenção nessa condição dependerá da existência de subordinação jurídica durante o seu mandato. O pagamento de verbas trabalhistas, na falta de subordinação jurídica, torna-se mera liberalidade que não possui o condão de transformar a relação estatutária numa relação de emprego.

Neste sentido o acórdão n.º 14-49.207 da DRJ/RPO, o acórdão 1301-00.319 do CARF e a SC n.º 89 COSIT, de março de 2015.

Quanto à CSLL, no caso em concreto sob análise, 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 n.º 4.506/64. Neste sentido o Acórdão do CARF n.º 1202-001.141 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária e a SC n.º 89 COSIT.

A base de cálculo utilizada foi extraída das folhas de pagamento (doc. 7 em anexo ao Processo) cujos valores foram devidamente tributados na pessoa física do beneficiário, informados na DIRF entregue pelo contribuinte no código 0561: Rendimentos do trabalho Assalariado.

Diante do exposto, lavramos o Auto de Infração dos valores considerado dedutíveis pelo contribuinte na apuração do Imposto de Renda e CSLL a pagar, relacionados a PLR, bônus, bônus diferido e gratificações atribuídos a diretores estatutários/administradores da CIA, contrariando os dispositivos citados nos itens acima.

Como os fatos geradores lançados no Auto de Infração que integra o presente Processo Administrativo Fiscal estão devidamente registrados na contabilidade da empresa, não foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.

[...]

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### Do Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN, em suas contrarrazões, questiona o conhecimento do recurso, alegando que a contribuinte pretende apenas rediscutir os fatos analisados no acórdão recorrido e não dirimir divergência interpretativa, *verbis*:

Preliminarmente, insta registrar que o recurso especial por divergência não confere ao sujeito passivo uma terceira instância para reapreciação da matéria de fato submetida às instâncias ordinárias (DRJ's e Câmaras do Conselho), mas abre uma instância extraordinária, que não tem por finalidade reavaliar a justiça das decisões proferidas em sede ordinária, mas, tão-somente, a de uniformizar o entendimento das Câmaras acerca da aplicação do direito.

Entretanto, no presente caso não se verifica a divergência necessária a sustentar parte do recurso interposto pelo contribuinte.

Isso porque o contribuinte busca, em verdade, reanalisar provas. Defende, em síntese, que seus diretores são diretores empregados, os quais mantêm o vínculo de subordinação, discordando da conclusão a que chegou a Turma a quo a partir do exame das provas colacionadas aos autos. Nesse esteio, sustenta a dedutibilidade da Participação dos Lucros e Resultados paga aos seus diretores da base de cálculo do IRPJ.

Ora, conforme já salientado, o recurso especial não é o caminho adequado para rediscutir matéria de prova.

Nesse contexto, revela-se incabível a pretensão de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais examine as questões probatórias do caso concreto a fim de decidir se os diretores do contribuinte se enquadram no conceito de diretores estatutários ou no de diretores empregados.

Por fim, cabe registrar que a segunda matéria de insurgência apresentada pelo sujeito passivo também não merece ser conhecida. Argumenta o interessado, em síntese, que caberia ao Fisco provar a ausência dos elementos da relação de emprego, não se dando a suspensão do contrato de trabalho de forma automática. Ora, no presente feito a autoridade fiscal elencou várias razões pelas quais não se poderia considerar a existência de subordinação na relação de trabalho dos diretores. Logo, cai por terra a premissa adotada pelo sujeito passivo, o que impede o próprio conhecimento do recurso.

Logo, conclui-se que o recurso do contribuinte não merece ser sequer conhecido.

[...]

Com relação à primeira divergência suscitada pela recorrente, entendo que restou caracterizado o dissídio jurisprudencial quanto ao primeiro paradigma.

De fato, como bem observado no despacho de admissibilidade, o primeiro acórdão paradigmático (acórdão n.º 2201-004.565) trata da mesma questão debatida nestes autos em relação ao mesmo contribuinte e ao mesmo período de apuração, diferenciando-se apenas quanto aos tributos examinados, IRPJ e CSLL nestes autos e Contribuições Previdenciárias naqueles. A questão debatida é a mesma, concernente à exigências dos tributos lançados em face das participações nos lucros ou resultados aos diretores, nos termos da Lei n.º 10.101/2000.

Assim, a controvérsia reside na correta interpretação da mesma legislação em face do mesmo conjunto de fatos e fundamentos dos dois lançamentos, não havendo razão à PFN quando alega que a pretensão residiria no mero reexame das provas dos autos.

Não obstante, com relação ao segundo paradigma apresentado (2402-005.872), entendo que não restou caracterizada a divergência.

Observa-se que, naqueles autos, o relator considerou incabível a diferença de tratamento aplicado pelas autoridades fiscais da mesma unidade administrativa sobre situações continuadas, ora dando à relação jurídica dos diretores com a empresa o tratamento de empregados, ora entendendo que tal vínculo seria estatutário. É o que se colhe dos excertos do voto, *verbis*:

[...]

Em sede de preliminar, o recorrente cogita também ter havido mudança de critério jurídico nos termos referidos no art. 146 do CTN, haja vista que fiscalização precedente, relativa ao ano-calendário 2009 (processo n.º 16327.720131/201478), teria considerado os diretores do recorrente como empregados para fins de distribuição de PLR, diversamente do que ocorreu no caso em tela, em que eles foram considerados estatutários.

Ora, não se adequa à espécie o art. 146 do CTN. A doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro é precisa ao explicar que tal disposição se aplica "a qualquer posicionamento da administração que promova nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados".

Sem dúvida, os fatos geradores examinados em 2009 não poderiam estar sujeitos à adoção de novos critérios jurídicos pelo Fisco, mas tem-se, aqui, fatos geradores relativos a competências posteriores, anos-calendário 2010 a 2012.

A prosperar a exegese recursal, uma vez a administração havendo tido, por exemplo, uma percepção equivocada da realidade em um determinado ano, estaria tolhida em seu poder-dever de alterar o seu posicionamento nos anos posteriores, a despeito do princípio da legalidade, fosse em favor ou desfavor do sujeito passivo. À toda vista, não há como se partilhar de tal perspectiva.

De todo modo, causa espécie, sem dúvida, que em procedimentos fiscais versando sobre a mesma empresa, e abarcando fatos que guardam entre si relação de continuidade, tenham as autoridades fiscais envolvidas chegado a conclusões tão díspares.

Entende-se, contudo, ser tal desconformidade matéria de mérito, e como tal será oportunamente enfrentada.

[...]

Ainda que não se partilhe de todo, assim, da versão do recorrente, tem-se, de modo incontestado, que a mesma unidade administrativa da Receita Federal, por meio de

autoridades fiscais diversas, chegou a conclusões diametralmente distintas no que concerne a situações de fato que possuem um liame inequívoco de continuidade.

No processo 16327.720131/2014-78 foi reconhecido que os diretores em foco possuíam típica relação de emprego, e que a instituição bancária não havia recolhido todos os tributos atinentes a tal vínculo, sendo por tal feito autuada no ano-calendário 2009.

E, para os três anos-calendário imediatamente subsequentes, sem sequer justificar o porquê de tal radical mudança na apreensão dos fatos, o Fisco considerou que a relação preponderante, para esses mesmos diretores, é a estatutária, conforme consta nos presentes autos.

Importa asseverar que a Administração Pública deve observar o princípio da vedação às posturas contraditórias, projeção dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica no que tange ao comportamento do Estado perante os administrados.

Inaceitável, desse modo, que autoridades fiscais da mesma unidade administrativa fazendária tenham orientação diversa e contraditória acerca de circunstâncias de fato e de direito essencialmente similares, sem que seja veiculada qualquer justificativa para tal mudança.

Se a própria fiscalização não tem uma percepção inequívoca sobre os fatos examinados, ou seja, deixa de estabelecer conclusivamente se a vigência do vínculo de emprego é ou não mera formalidade, e se existe subordinação ou não nesse contexto, não deve o contribuinte suportar o ônus decorrente de tal comportamento contraditório ou indeciso.

Frente a tais considerações, mormente as especificidades apontadas, deve ser dada razão ao recorrente no sentido de considerar-se ser prevalente, no que tange aos diretores em comento, a condição de empregados.

[...] (grifei)

A questão suscitada no presente processo refere-se à aplicação de **decisões contraditórias** em processos distintos, do mesmo contribuinte. Nesse sentido a recorrente suscitou no seu recurso especial, *verbis*:

[...]

E tanto não é essa a realidade do Recorrente e de seus diretores empregados que, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, ao analisar a mesma situação em discussão neste processo administrativo, ratificou o vínculo trabalhista existente entre Recorrente e seus diretores empregados e, nos autos daquele processo, cancelou em definitivo a autuação.

Esse é o cenário do Acórdão paradigma nº 2201-004.565 (Doc. 03), prolatado nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720716/2015-79 (cujo contribuinte é o próprio Recorrente), que, frise-se, analisando exatamente as mesmas condições fáticas/jurídicas ensejadoras de ambos os lançamentos (IRPJ e contribuições previdenciárias), chegou à conclusão de que os mesmos diretores constantes do presente processo mantêm as características de empregados (e não de administradores). Veja-se:

[...]

Portanto, de acordo com as premissas trabalhadas acima, se os diretores, nos anos de 2011 e 2012, são considerados empregados para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias (Processo Administrativo nº 16327.720716/2015-79), também devem ser considerados empregados com relação à dedutibilidade dos valores pagos a eles a título de PLR, para fins de apuração de IRPJ – o que demanda o provimento do presente Recurso Especial, cancelando-se a autuação.

Mas não só.

Em razão dos argumentos do Recorrente quanto à essa matéria, afirmou o Acórdão recorrido que “nestes autos não se pode discutir o eventual desacerto da decisão proferida no processo administrativo n.º 16327.720716/2015-79. A decisão exarada naquele processo, certa ou errada, tem de ser discutida nele.” (fl. 28). (g.n.)

Ou seja, segundo o entendimento da Turma Julgadora, não há qualquer constrangimento na subsistência de decisões absolutamente contraditórias, proferidas pelo mesmo órgão da administração pública fazendária a partir dos mesmos fatos e das mesmas provas.

[...]

Verifica-se a dessemelhança dos casos cotejados. Enquanto no paradigma se discute a diferença de tratamento dada pela autoridade fiscal lançadora em face do mesmo contexto fático-probatório examinado em períodos distintos, no acórdão recorrido o que se discutiu foi a necessidade de aplicação do entendimento exarado no âmbito do processo administrativo n.º 16327.720716/2015-79 que trata do lançamento das contribuições previdenciárias do mesmo período de apuração, no qual o colegiado entendeu estar caracterizada a relação empregatícia dos diretores, o que foi rejeitado pelo colegiado *a quo*.

Destarte, entendo que não restou caracterizada a divergência em face do segundo paradigma.

Não obstante, como bem observado pela d. Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua Declaração de Voto, a divergência 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**.”*

Assim, reformulei meu voto em sessão para conhecer do recurso neste ponto apenas quanto às glosas de PLR, nos termos da Declaração de Voto da d. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Com relação à segunda divergência entendo que assiste razão à PGFN quanto à inexistência de circunstâncias caracterizadoras do dissídio admitido no despacho da presidente da 3ª Câmara, concernente ao ônus da prova acerca da suspensão do contrato de trabalho”.

Ocorre que, no caso examinado no acórdão paradigma, o relator após analisar a legislação que trata da indedutibilidade das gratificações pagas a administradores, deixa claro que *“nunca houve por parte da fiscalização a negativa de inexistência (da relação de emprego)*

*mantida pelos formais diretores”, destacando que “Em verdade, a infração havia sido indicada, a princípio, pela mera discrepância de valores nos rendimentos mensais pagos aos administradores”. Ao final reconhece que “os beneficiários mantinham contrato de trabalho com a recorrente, percebendo valores pelos serviços e funções que exerciam, além de formalmente diretores”, concluindo por considerar dedutíveis as remunerações pagas.*

É o que se colhe do voto condutor, nesta parte, *verbis*:

#### GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES

Inicialmente, há de ser apreciada a questão referente às gratificações a administradores.

Nesse passo, vale salientar que não há discussão sobre serem os beneficiários diretores da autuada, ainda que formalmente. Entretanto, a autuada busca demonstrar que, de fato, existia verdadeira relação empregatícia, justificando assim o pagamento como remuneração, parcela então qualificada pela dedutibilidade.

O Julgador monocrático, ao revés, afirma que mesmo empregados, os contratos estariam suspensos, devendo ser observada a remuneração determinada em assembléia tão-somente. Qualquer parcela excedente seria tratada como gratificação, isto é, liberalidade, qualificada pela indedutibilidade.

Esta a questão. Passo a analisar.

A indedutibilidade de gratificações puras pagas a administradores é indiscutível. No entanto, o problema aflora quando presente a figura do administrador empregado, pois neste caso pode-se antever o pagamento em razão dos serviços prestados com vínculo trabalhista.

Para se ter vínculo trabalhista é necessário subordinação hierárquica, fato que, a princípio, conflita com as funções inerentes ao cargo de administrador, haja vista que a este se delega poderes para ditar as normas e diretrizes a serem seguidas pelos seus subordinados.

A pureza do conceito descrito, o de que o administrador não pode ser ao mesmo tempo administrado, fica bem claro nas palavras de Modesto Carvalhosa, in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, *verbis*:

"O preceito contido no §1º, d, do artigo 157, constitui erro grosseiro de técnica jurídica, não podendo dele, sob nenhum pretexto, inferir-se a faculdade de acumulação das funções de empregador e diretor.

Estando os empregados, em virtude de sua relação de subordinação, submetidos às ordens e determinações dos diretores, é totalmente incompatível com os princípios da organização societária e trabalhista admitir que a mesma pessoa exerça trabalho subordinado à diretoria e cargo nesse mesmo órgão.

Sendo o empregado eleito diretor, o vínculo de emprego permanece, ficando suspensos os efeitos do contrato de trabalho durante todo o seu mandato.

Ademais, não podem os diretores prestar serviços de assessoria ou consultoria profissional à companhia. Seria risível que um diretor prestasse seus serviços à companhia por outros meios que não os de exercício efetivo das funções para as quais foi eleito."

Nessa mesma linha encontramos jurisprudência desta Casa, conforme o voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto Nunes, no Acórdão 101-73.881/82:

"IRPJ - SÓCIOS, DIRETORES E ADMINISTRADORES - O exercício de mandato com poderes amplos de gestão caracteriza a condição de administrador, prevista no inciso 130 da IN n.º 02/69, sendo a exclusão do inciso seguinte do mesmo ato voltada para a hipótese de procuração inerente à atividade específica do cargo ocupado pelo empregado. Em consequência, são indedutíveis as participações nos lucros e gratificações concedidas aos administradores."

Não obstante, creio que, independentemente das abalizadas posições supramencionadas, deve-se levar em consideração que os variados matizes em que esta relação entre o beneficiário diretor e a empresa aflora, fez com que a Justiça Trabalhista, priorizando 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.

Assim o disposto no Enunciado n.º 269 do Tribunal Superior do Trabalho:

"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."

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.

Assim é, portanto, que os beneficiários mantinham contrato de trabalho com a recorrente, percebendo valores pelos serviços e funções que exerciam, além de formalmente diretores.

Isto posto, os valores pagos traduzem-se em remuneração, plenamente dedutível, merecendo ser cancelada a exigência quanto a este item.

[...] (g.n.)

Ora. No caso em apreço, a fiscalização não apenas aponta a inexistência de relação empregatícia, como apontou expressamente os fundamentos para tal entendimento no Termo de Verificação Fiscal, conforme consta do relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

O Relatório Fiscal (fls. 31/45) apurou o que se segue:

Não obstante a previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria, o contribuinte registra seus diretores estatutários como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, (ii) DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e (iii) DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.

Na GFIP, são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no código de retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na DIPJ, como Diretores com Vínculo Empregatício.

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.

A IN SRF nº 2/69 e o Parecer Normativo CST nº 48/72 definem o critério da legislação fiscal para conceituar a figura de administrador e diretor da pessoa jurídica.

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 incurso em nenhum dos crimes previstos em Lei que os impeça a exercer atividades mercantis*”.

A origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores é estatutária, pois remunerações dos administradores devem ser propostas pelo Comitê de Remuneração e aprovadas pela Assembléia. Não se confunde com a participação dos empregados baseado na Lei nº 10.101/2000 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 10.101/2000 para cálculo de suas participações.

O fato dos diretores prestarem 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, o diretor eleito pela assembléia da CIA nem sempre continuará a ser enquadrado como empregado, já que a manutenção nessa condição dependerá da existência de subordinação jurídica durante o seu mandato. O pagamento de verbas trabalhistas, na falta de subordinação jurídica, torna-se mera liberalidade que não possui o condão de transformar a relação estatutária numa relação de emprego.

[...]

E foram com base nesses fundamentos que o redator do voto vencedor, i. conselheiro Roberto Silva Junior, após analisar as disposições legais e a jurisprudência, inclusive trabalhista, concluiu que, no presente caso, inexistia a subordinação hierárquica dos diretores que permitiria caracterizar a existência de vínculo empregatício, *verbis*:

[...]

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. Fossem 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.

[...] (g.n.)

Como se vê as situações analisadas nos acórdãos cotejados são substancialmente distintas desde a acusação fiscal, não sendo possível inferir qual seria o posicionamento do colegiado que proferiu o paradigma ante ao presente caso.

A questão relacionada ao ônus da prova, que seria o objeto da divergência, conquanto mencionada em ambos os acórdãos cotejados perde qualquer relevância ante ao fato de que, conforme observado pelo relator do acórdão paradigma, a fiscalização sequer questionou a inexistência de relação de emprego na acusação fiscal, sendo razão suficiente para o provimento do recurso naquele caso.

Assim, entendo que não se deve conhecer da segunda divergência suscitada.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à primeira divergência admitida, caracterizada apenas em face do acórdão paradigma nº 2201-004.565 e limitada à questão das **glosas de participações nos lucros e resultados**.

### **Do Mérito**

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 vênua 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 "indedutibilidade 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 n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 emprego 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 efetuada 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, conseqüentemente, 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 n.º 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 n.º TST-RR-1034-52.2014.5.09.0322)

Do voto condutor da decisão prolatada no Processo TST n.º 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 n.º 6.404/76, art. 144). Trata-se de relação jurídica de natureza estatutária, e não contratual (mandatária). Com a Emenda Constitucional n.º 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. Fossem 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 n.º 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 incurso 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.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

Em que pesem os fundados argumentos apresentados pelo ilustre Relator devo, com a devida vênia, dele discordar. Explico.

Como bem posto, trata-se de lançamento relativo a glosa de despesas, tidas pelo Fisco como indedutíveis, relativas ao pagamento das participações nos lucros ou resultados, gratificações, bônus e bônus diferido atribuído aos Administradores nos anos-calendário 2011 e 2012.

O presente recurso especial foi admitido, por esta Colenda 1ª Turma da CSRF, somente quanto à matéria “*diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados*”, o que leva às participações glosadas a partir do que identificado na conta “861100307 – Participações no Lucro – Empregados”).

Assim, como bem apontado pelo ínclito Relator, devemos enfrentar a questão do regime jurídico aplicável aos diretores empregados do Recorrente.

A Autoridade Fiscal apontou no relatório fiscal (fls. 34 do processo digital):

“Não obstante a previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria, conforme descrito no item 5 anterior, o contribuinte registra seus diretores estatutários como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, (ii) DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e (iii) DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. Na GFIP, são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no código de retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na DIPJ, como Diretores com Vínculo Empregatício. 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.” (destaques não constam do original)

Segundo o Fisco, o pagamento de valores a título de PLR a diretores empregados são indedutíveis, posto que administradores da Companhia, senão vejamos:

“Os dispositivos supra transcritos constituem regras específicas acerca da dedutibilidade ou indedutibilidade de despesas relacionadas a remunerações fixas e variáveis de diretores/administradores de pessoas jurídicas. **Dessa forma, a importância da análise sobre o vínculo real que os diretores estatutários/administradores mantêm com a CIA ora fiscalizada. Se estatutário aplicam-se os artigos 303, 357 e 463 do RIR/99. Se empregatício, o § 3º do artigo 299 do RIR/99, artigo 359 do RIR/99 e o § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.101, de 2000.** Deve ser salientado que não é incomum que a legislação tributária evite a redução da base de cálculo tributável quando a despesa envolver partes relacionadas, como sócios, acionistas, administradores e parentes.”  
*(novamente destaques não constam do original)*

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 Lei do Trabalho no Capitulo 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 que 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.

Nem se diga, como fez o Fisco e as instâncias inferiores, que as disposições trabalhistas não são suficientes para a análise da dedutibilidade das despesas, uma vez que – se tornou pacífico nos debates aqui travados – os valores pagos a título de PLR ao empregados são dedutíveis.

Ora, provado o regular contrato de trabalho, que se reforça para manter absoluta clareza, contrato de emprego dos diretores não se pode deixar de aplicar as determinações do artigo 359 do RIR 99, vigente à época dos fatos.

Importante ressaltar que, segundo os preceitos do artigo 109 combinado com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, as definições, conteúdo e alcance dos institutos de direito privado não podem ser alterados pela lei tributária.

Diante de todo o exposto, e deixando claro que houve comprovação e não foi sequer discutido pela Autoridade Lançadora a existência de contrato de trabalho, contrato de emprego, entre a Recorrente e seus diretores empregados, forçoso reconhecer a procedência do presente recurso especial do contribuinte.

Em conclusão, por todo o dito e pelas fundamentações apresentadas, voto por conhecer parcialmente do recurso e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira

## **Declaração de Voto**

Conselheira Edeli Pereira Bessa

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 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). (*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 n.º 2201-004.565 e 2402-005.872. A interpretação divergente, segundo a Contribuinte, repousaria no art. 3º, §1º, da Lei n.º 10.101/00, art. 110 do CTN e art. 12, inciso I, “a” da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 a 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 n.º 2202-004.712 – afastado no exame de admissibilidade – a Contribuinte refere o paradigma n.º 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 n.º 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 n.º 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 arguída 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 n.º 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 mantêm 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 mantêm 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 corresponderia 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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei n.º 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 estatários 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 conseqüente 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 9101-004.773<sup>1</sup>, e o voto condutor da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner está alinhado àquele expresso no recorrido:

[...]

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.

---

<sup>1</sup> 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.

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 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 antagonísticos, 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 despidido 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.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA