



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721059/2014-04
ACÓRDÃO	9101-007.170 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	BANCO CITIBANK S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES.
INDEDUTIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento. Votou pelas conclusões do voto vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou também intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial impetrado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 1.168/1.195) em face do Acórdão nº 131-006.492, sessão de 15 de agosto de 2023 (fls. 1156/1166), por meio do qual o colegiado *a quo* deu provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

IRPJ. GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES PAGAS A “DIRETORES EMPREGADOS”. DEDUTIBILIDADE.

Ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações, bonificações e participações nos lucros. Em outras palavras: a indedutibilidade na apuração o IRPJ das participações e gratificações pagas aos administradores e dirigentes, prevista nos artigos 315 e 527 do RIR/18, não se aplica ao diretor empregado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencida a Relatora, que a acolhia, face à mudança de critério jurídico praticada pela DRJ; e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva, que lhe negavam provimento. Designado para

redação do voto vencedor, quanto à nulidade, o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

O Despacho e Admissibilidade (fls. 1.199/1.204) reconheceu dissenso jurisprudencial para uma única matéria suscitada pela PGFN, com base no Acórdão Paradigma nº **9101-004.773**. Qual seja:

Falta de adição, na apuração do lucro real, dos valores pagos aos administradores (diretores estatutários) a título de participação nos lucros, bônus, gratificações, remunerações em ações e stock options.

Destaco do Despacho de Admissibilidade as razões para a conclusão do dissenso:

De fato, em análise ao inteiro teor do paradigma, verifica-se que a situação fática ali analisada é análoga à enfrentada pelo Colegiado recorrido. Em ambos os casos a discussão gira em torno da dedutibilidade de valores pagos a diretores estatutários da Contribuinte autuada, a título de participação nos lucros, bônus e gratificações. É o que evidenciam os seguintes excertos extraídos do relatório de cada uma das decisões comparadas:

Acórdão recorrido

Trata-se de auto de infração lavrado contra o BANCO CITIBANK S.A. (“CITIBANK”) para exigência de IRPJ, relativo aos anos-calendário de 2010 a 2012, acrescido de juros e multa de ofício de 75% em razão de suposta falta de adição, na apuração do lucro real, dos valores pagos aos administradores (diretores estatutários) a título de participação nos lucros, bônus e gratificação especial.

Acórdão paradigma nº 9101-004.773

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão de o contribuinte BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A. (doravante mencionado apenas como “MERRILL LYNCH”) não ter computado, na apuração do lucro real relativo aos anos-calendário 2009 a 2011, as adições relacionadas a gratificações, participações nos lucros ou resultados, bônus e remunerações baseadas em ações atribuídos aos diretores estatutários / administradores da empresa.

E a despeito da similitude fática verificada entre a decisão recorrida e o paradigma, a conclusão alcançada pelo Colegiado que proferiu o paradigma diverge do fundamento adotado pelo Colegiado recorrido para cancelar o lançamento fiscal no presente processo.

No Acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que, “ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego,

são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações, bonificações e participações nos lucros”.

Por outro lado, diante de circunstância análoga, prevaleceu no paradigma entendimento diametralmente oposto, no sentido de que, “evidenciado que os diretores do contribuinte exerciam atividade de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, conclui-se pela inexistência de subordinação jurídica e pela suspensão do seu contrato de trabalho”, de modo que, “por expressa disposição legal, são indedutíveis os valores distribuídos a administradores, por mera liberalidade, que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da empresa”.

Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigma chegado a conclusões diametralmente opostas, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

Em sua apelação, a PGFN (fls. 1.168/1.195) sustenta a necessidade de reforma do Acórdão Recorrido, em apertada síntese, pois: i) *o art. 303 do RIR/99¹ é expresso em vedar a dedução de gratificações pagas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica*, ii) *gratificação adicional, independentemente de sua denominação, é indedutível por não se tratar de despesa usual, normal e necessária às atividades da pessoa jurídica, nos termos do art. 299, do RIR/99*, iii) que os diretores da empresa são também administradores, em razão do grau de autonomia e liberdade para gerir os negócios, à luz da análise do Estatuto Social, iv) que não teria antinomia entre a Lei 10.101/200, os artigos 359 e 462, e artigos 303 e 463, todos do RIR/99.

Ao fim, reproduz as razões de decidir do Acórdão de Impugnação nos autos do PAF nº 16327.720983/2017-16, que envolveu a mesma discussão ora objeto do presente feito:

“1.3 QUANTO AO MÉRITO - DIREITO À DEDUÇÃO DAS DESPESAS EM QUESTÃO.

Alega a Impugnante que os pagamentos feitos a seus administradores - a título de participação nos lucros, bônus e gratificações - deram-se não com base na possibilidade prevista no § 1º do artigo 152 da Lei das S.A., mas sim nos termos previstos na Lei 10.101/00, tendo em vista que tais administradores são diretores empregados, razão pela qual tem direito à dedução da referida verba, para apuração do lucro real, como despesa operacional.

Contudo, entendo que restou claro nos autos que a Fiscalização não baseou suas conclusões nos aspectos tratados na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas para considerar indedutíveis os pagamentos, aos

¹ 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).

Administradores, da Participação nos Lucros, Bônus, Gratificações, Remunerações em Ações e Stock Options para a apuração do Lucro Real. Vide-se trechos do Relatório Fiscal, a seguir, a comprovar tal conclusão:

...

A Participação nos Lucros ou Resultados como prevista constitucionalmente é, destarte, desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial, desde que paga em conformidade com lei específica.

Em suma, resta clara a necessidade de serem analisadas as condições em que essa verba é ajustada e paga, para que se possa **concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei nº 10.101/00, excluída da tributação por força constitucional.**

A Participação nos Lucros dos Administradores de uma sociedade anônima **encontra-se prevista na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976** – Lei das Sociedades Anônimas, a qual regulamenta os parâmetros de seu pagamento, *ipsis verbis*

...

Verifica-se, desta feita, ser **uma faculdade da empresa efetuar o pagamento dessa Participação a seus Administradores**, os quais compreendem, consoante o art. 145 da mesma norma abaixo reproduzido, os diretores e conselheiros.

...

Devemos ainda salientar que o art. 152, visto acima, 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. **Não desvincula, portanto, da remuneração tal verba e não determina que sobre ela não haverá incidência tributária.**

...

Evocamos acima que a Carta Magna expressamente retirou da **Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados** sua natureza salarial. Sem embargo, denota-se que a norma em questão é de eficácia limitada, dependendo da edição de uma lei regulamentadora sobre o tema, que ocorreu com a edição da Medida Provisória no 794, de 20 de dezembro de 1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, culminando em sua conversão na Lei no 10.101, de 19 de dezembro de 2000, a qual disciplina a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, estabelecendo os requisitos necessários para que ocorra sua desvinculação da remuneração, *in verbis*

...

Diante da análise ora empreendida, não resta dúvida de que a intenção do legislador, seguindo a determinação constitucional, foi desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão-somente pelos segurados empregados.

Por conseguinte, atenta-se que as disposições constantes da Lei nº 6.404/76, que trata da Participação nos Lucros dos Administradores, restringem-se unicamente a impor limites acerca da faculdade que detém a companhia de atribuir tal participação a seus Administradores.

Isto posto, conclui-se que quando a **Participação nos Lucros ou Resultados é paga aos empregados, imprescindível se faz que suas condições de ajuste e pagamento atendam aos ditames da Lei nº 10.101/00 para que possa beneficiar de isenção tributária.** Por sua vez, o pagamento realizado a contribuinte individual prescinde qualquer análise adicional, uma vez que sempre será tributado.

...

Diante de todo o exposto, observa-se que a Constituição Federal desvinculou da remuneração, por meio de norma constitucional de eficácia limitada, a Participação nos Lucros ou Resultados somente dos empregados.

Em relação à participação dos empregados, o dispositivo constitucional passou a ser aplicado a partir da regulamentação pela MP nº 794/94, e posteriormente da Lei nº 10.101/00, não sendo a Lei nº 6.404/76 regulamentadora de tais normas em relação aos administradores, já que o § 1º de seu art. 152 apenas faculta à empresa pagar participação a estes últimos sem, em nenhum momento, desvincular tal verba da remuneração.

Destarte, o pagamento de Participação nos Lucros somente poderá ser considerado despesa operacional do período e ser deduzido do Lucro Líquido, quando pago de acordo com os termos e requisitos da MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00.

De fato, no caso dos empregados a legislação permite tais deduções, em concordância com o estatuído pelo art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, *ipsis litteris*

...

De mais a mais, o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, dispõe textualmente

...

O Regulamento do Imposto de Renda veda, conquando, a efetivação de deduções relacionadas às Participações nos Lucros atribuídas aos Administradores, ad litteram.

Grifo Nosso

Face ao colocado, constata-se que a Fiscalização considerou indedutível os referidos pagamentos aos administradores face ao previsto na Lei nº 10.101/00, seguindo a determinação constitucional, de desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão-somente pelos **segurados empregados**. Verifica-se, ainda que a Fiscalização traz o enquadramento legal do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 303 e 463.

Portanto, como a própria Impugnante cita, é absolutamente irrelevante para o caso concreto, a possibilidade prevista no § 1º do artigo 152 da Lei das S.A. de que os estatutos de uma sociedade anônima atribuam, desde que presentes certas condições, a distribuição de lucros aos administradores.

No que tange às argumentações da Impugnante de que o art. 7º, inciso XI, da CF/88 instituiu a Participação nos Lucros e Resultados - PLR como um direito assegurado aos “trabalhadores urbanos e rurais”, sem qualquer exceção. Entendo que novamente tais alegações tangenciam a motivação da autuação, uma vez que a discussão se baseia na dedutibilidade da PLR na apuração do Lucro Real, quando paga a Administradores.

Reforçando, na questão, não se discute a possibilidade constitucional de pagamento de PLR aos Administradores, mas sim sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real.

Com efeito, os Acórdãos, Soluções de Consulta e Decisões administrativas citadas pela Defendente dizem, todas smj, respeito aos aspectos previdenciários dos pagamento dos PLR, no caso se os mesmos devem ou não integrar o salário de contribuição, para efeito da incidência da contribuição previdenciária.

Concretamente, neste caso, entendo correto entendimento da Fiscalização, conforme colocado, no Relatório que os diretores eleitos ou nomeados na forma dos Estatutos Sociais são considerados como administradores da sociedade, não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte, seja ela de natureza trabalhista, estatutária ou outra.

Corroborando tal entendimento, a Solução de Consulta nº 89 da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, de 24 de março de 2015, em seus itens 8 e 9 e 11.2- Conclusão, dispõe que, com relação à Participação nos Lucros dos Administradores, o art. 463 do RIR/99 veda expressamente a possibilidade de dedução, determinando que essa despesa seja adicionada ao lucro líquido do período para fins de determinação do Lucro Real. Vejamos:

(...)

Inequívoco que a vedação em comento alcança as participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por

meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária ou outra.

Outrossim, é sabido que o simples fato do contribuinte remunerar seus diretores como empregados e declará-los em GFIP na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no Código de Retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na DIPJ Ficha 61A como Diretores com Vínculo Empregatício; quando de fato e de direito são administradores, não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei no 10.101/00, exclusiva para a Participação nos Lucros dos Empregados.

O tema encontra-se esclarecido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, por intermédio do Acórdão no 1301-001.319 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara de Julgamento, de 06 de novembro de 2013, in verbis:

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

Por expressa disposição legal, são indedutíveis do lucro tributável os valores distribuídos a administradores a título de participação nos resultados. A eleição para cargo de diretor estatutário suspende o contrato de trabalho do empregado. O pagamento de verbas trabalhistas torna-se mera liberalidade, que não possui o condão de transformar a relação estatutária numa relação de emprego, não podendo acarretar qualquer influência para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (...) Aqui, também, releva destacar trechos do voto condutor ora combatido, cujos fundamentos adoto como razões de decidir.

(...)

O Senhor (...) pertencia ao quadro de empregados do impugnante, tendo sido eleito como diretor estatutário. Na decisão Acórdão 1035.848, de 30/11/2011 foi firmado o entendimento de que são indedutíveis, por expressa disposição legal, os valores distribuídos a administradores a título de participação nos resultados e que o empregado, uma vez eleito diretor estatutário, tem seu contrato de trabalho suspenso, por isso o pagamento de verbas trabalhistas, durante o período de suspensão do contrato, é mera liberalidade, o que torna indedutíveis os valores pagos a título de participação nos lucros.

(...)

Entendo que, no caso dos autos, não se deve dar entendimento diverso daquele manifestado no Acórdão nº 1035.848, pois os dois diretores em questão foram eleitos para exercerem funções de comando, características da figura do empregador, que são incompatíveis com a subordinação característica da relação de emprego.

(...)

Desse modo, enquanto ao Conselho de Administração compete fixar orientações gerais, aprovar os planos de desenvolvimento, fiscalizar a gestão dos diretores e manifesta-se sobre o relatório de administração, à Diretoria cabe a representação da Companhia, a gestão dos negócios sociais e a prática de todos os atos de administração e de disposição necessários ou convenientes ao cumprimento do estatuto social.

Assim, embora o impugnante apresente documentos subscritos pelos então dois diretores inominados dando conta de pretensa subordinação durante os respectivos contratos de trabalho, os demais documentos acostados aos autos, em especial o Estatuto Social e Atas de Assembléias e de Reuniões do Conselho de Administração, demonstram que não havia qualquer subordinação entre os membros da diretoria, ou entre os diretores e qualquer outra pessoa ocupante de demais cargos da Companhia. Observa-se que eventual relação se dava entre órgãos e não entre cargos.

Alega o impugnante que, em relação aos dois diretores e em coerência à condição de empregados, durante todo o período em questão recolheu todos os tributos decorrentes da relação de emprego, o que tornaria irrelevante, para fins de dedutibilidade, se a função exercida era de diretor ou não.

Engana-se o impugnante. A existência, ou não, de relação empregatícia não está ligada ao pagamento das verbas trabalhistas, mas sim, ao preenchimento dos elementos necessários à sua existência. Raciocinar de forma diversa implicaria concluirmos que havendo o inadimplemento das obrigações trabalhistas não restaria configurado o vínculo de emprego, o que por si só, demonstra não ser possível concluir que o pagamento de verbas trabalhistas tenha o condão de transformar qualquer relação estatutária em uma relação de emprego.

Os arts. 2o e 3o da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT definem os quatro elementos necessários à configuração da relação de emprego: prestação pessoal de serviços (a pessoalidade), não eventualidade (ou continuidade), subordinação e pagamento mediante salário (onerosidade). A doutrina e a jurisprudência apontam que a ausência de qualquer desses elementos ocasionará a inexistência, ou, ao menos, tornará incompleta a noção jurídica de relação de emprego.

Conforme já demonstrado, não há qualquer subordinação dos diretores inominados em relação a outros membros da Diretoria: a relação existente se dá entre órgãos e não entre cargos (Diretoria/Conselho de Administração/Assembléia Geral), afastando a idéia de subordinação e, conseqüentemente, de relação de emprego.

Pois bem. **As parcelas pagas aos dirigentes ou administradores, a título de participação nos lucros não devem influir na base de cálculo do IRPJ, devendo, portanto, serem adicionadas ao lucro líquido do período base, para efeito de**

determinação do lucro real, por serem valores estranhos aos conceitos de custos ou despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte pagadora (art. 303, do RIR/1999).

(gn)

Negrito Nosso.

(...)

Portanto, independentemente da classificação atribuída pelo banco a seus diretores, eles são de fato os Administradores da Sociedade, conforme se verifica pelo Estatuto Social acima transcrito, o qual prevê que (i) a sociedade será administrada por uma Diretoria; (ii) os honorários de tais diretores serão fixados pela Assembleia Geral; (iii) a eleição da Diretoria deverá ser aprovada pelo Banco Central; (iv) a Diretoria terá amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, podendo deliberar sobre qualquer matéria relacionada com o objeto social ou sobre novas atividades, bem como adquirir, alienar e gravar bens imóveis, contrair empréstimos, dar caução, independentemente de autorização da Assembleia Geral; (v) a representação da sociedade será feita por Diretores ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

Em síntese, visto que para efeitos fiscais os diretores estatutários registrados como empregados foram identificados como administradores da sociedade pela auditoria, mantendo vínculos estatutários com a companhia, as parcelas a eles pagas a título de Participação nos Lucros não devem influir na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, sendo em vista disso imperativo sua adição ao Lucro Líquido do período-base para efeito de determinação do Lucro Real, por serem valores estranhos aos conceitos de custos ou despesas necessários à percepção da renda ou à manutenção da fonte produtora.

Dando continuidade à Impugnação, o Contribuinte argumenta que padece o lançamento de vício, na medida em que incluiu na base de cálculo do auto de infração rubricas que ou fazem parte da remuneração mensal dos administradores (Gratificação de Função), ou ostenta natureza indenizatória e não remuneratória (Programa de Demissão Voluntária – PDV); questiona também de ser indevida a glosa da Remuneração em Ações e Stock Options aos Administradores, pois para tal não há fundamento legal.

Quanto aos demais pagamentos citados pelo Impugnante, 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:²

(...)

² Cita os art. 247, 303 357, 463 do RIR/99

Já a Contribuinte, em contrarrazões (fls. 1.214/1.241) alega que o Recurso Especial da Fazenda não deveria ser conhecido, pois: i) não há similitude no contexto fático jurídico, porque a “*condição de empregados dos administradores do Recorrido, bem como a eventual prova de inexistência de subordinação destes – cujo ônus incumbiria à fiscalização – necessariamente envolvem matéria de prova*”, ii) o Acórdão Recorrido analisou a prova de os diretores estatutários serem empregados (GFIP, DIRF, fichas de registro, etc.), ou seja, sem suspensão do contrato de trabalho. No Acórdão Paradigma houve suspensão do contrato de trabalho, iii) O Estatuto Social do Sujeito Passivo é diverso do estatuto social do contribuinte de que trata o Acórdão Paradigma., iv) No Acórdão Paradigma a fundamentação se deu em detida avaliação do estatuto social e das atribuições da diretoria, o que não se verificou no presente feito.

Quanto ao mérito, requer o não provimento do Recurso Especial, pois: i) os diretores eram empregados, sem suspensão dos contratos de trabalho, não havendo provas em sentido contrário, ii) há subordinação dos diretores, em razão de existências de avaliações por superiores imediatos, iii) a dicotomia entre “empregados” e “administradores” proposta pela fiscalização não se sustenta em lei, nem mesmo na lei previdenciária (lei nº 8.212/91), colacionando decisões da 2ª Sessão do CARF³, iv) segundo decisão no âmbito do direito trabalhista, para que sejam considerados como não empregados, a jurisprudência requer que os diretores participem do risco econômico do negócio⁴, v) o PLR é direito garantido pela Constituição Federal aos trabalhadores em geral, sem distinção entre trabalhadores empregados, trabalhadores avulsos ou outras espécies de trabalhadores⁵, vi) os art. 303 e 463 do RIR/99 foram interpretados fora do contexto sistemático e histórico. O inciso I, do art. 403, por exemplo, admite a dedutibilidade de participação nos lucros das empresas aos empregados, sem discriminações, e que tais dispositivos visavam regulamentar o tratamento tributário das participações nos lucros de que tratava o art. 152 da lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), não da Lei nº 10.101/00. vii) o §3º, do art. 299 do RIR/99 prevê que as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem são despesas operacionais e necessárias à manutenção da fonte

³ Acórdão nº 2401-004.795 e Acórdão 9202-009.801

⁴ Recurso Ordinário nº 02256-2012-018-10-00-7, julgado pela C. 1ª Turma do TRT da 10ª Região, assim ementado: “DIRETOR ESTATUTÁRIO. RELAÇÃO DE EMPREGO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Considera-se diretor não empregado a pessoa física investida em cargo de administração ou gerência, eleita em Assembléia Geral de Acionistas (nas Sociedades por Ações), ou nomeada em contrato social (no caso de outros tipos de sociedades), que possui efetivo poder de mando e gestão e participa do risco econômico da empresa. Restando evidenciado do contexto probatório dos autos tais circunstâncias e ausente a subordinação jurídica, elemento caracterizador do contrato de trabalho, inviável se torna o reconhecimento do vínculo empregatício.” (destaques nossos)

⁵ Acórdão nº 9202-010.354 (caso IRB onde foi cancelado o auto de infração para cobrança de contribuição previdenciária)

produtora⁶, justificando a dedutibilidade não só do PLR como do bônus, gratificações, remuneração em ações e stock Options⁷.

É o relatório, em síntese.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi atestada quando da análise do Despacho de Admissibilidade (fls. 1199/1204), tendo sido o Recurso Especial de Divergência considerado tempestivo.

CONHECIMENTO

Para fins de tão somente de uniformização, adotará este Conselheiro a denominação “Administrador” para encampar as diversas nomenclaturas atribuídas ao cargo de representação social de uma sociedade – Diretor, Diretor Estatutário, Dirigente e Administrador, adjetivando-o quando necessário.

Outra nota decorre da própria denominação da matéria que encampa a remuneração baseada em ações e “stock Options”. No presente feito, não há no lançamento original qualquer menção à essa rubrica. O Lançamento do crédito tributário, segundo o Relatório Fiscal (fls. 343/367), não abarca tais verbas, mas tão somente as verbas que constam no item 2 do documento. Vejamos:

2. Do Objeto do Lançamento

2.1 Este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante Auto de Infração, incorporado ao Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 16327.721.059/2014-04, referente às adições não computadas na apuração do Lucro Real relativas aos valores pagos aos Administradores a título de Participação nos Lucros, Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada. (grifos nossos).

Assim, em que pese o título da matéria admitida conter a expressão “remunerações em ações e stock Options”, referida rubrica não deve ser parte da presente análise, sob pena deste CARF julgar matéria fora dos limites da própria autuação fiscal.

⁶ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

(...)

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

⁷ Acórdão nº 1401-000.944 e Acórdão nº 9101- 003.082

O Despacho de Admissibilidade (fls. 1.199/1.204) considerou a existência de dissídio jurisprudencial em razão da discussão girar “em torno da dedutibilidade de valores pagos a diretores estatutários da Contribuinte autuada, a título de participação nos lucros, bônus e gratificações.”, reproduzindo as respectivas decisões:

Acórdão recorrido

Trata-se de auto de infração lavrado contra o BANCO CITIBANK S.A. (“CITIBANK”) para exigência de IRPJ, relativo aos anos-calendário de 2010 a 2012, acrescido de juros e multa de ofício de 75% em razão de suposta falta de adição, na apuração do lucro real, dos valores pagos aos administradores (diretores estatutários) a título de participação nos lucros, bônus e gratificação especial.

Acórdão paradigma nº 9101-004.773

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão de o contribuinte BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A. (doravante mencionado apenas como “MERRILL LYNCH”) não ter computado, na apuração do lucro real relativo aos anos-calendário 2009 a 2011, as adições relacionadas a gratificações, participações nos lucros ou resultados, bônus e remunerações baseadas em ações atribuídos aos diretores estatutários / administradores da empresa

No Acórdão Paradigma, a decisão foi no sentido da condição de empregado ficar suspensa pela suposta incompatibilidade lógica acerca da supressão do elemento fático-jurídico “subordinação”. Vejamos:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

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

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

Ou seja, entende este Conselheiro, da leitura do Acórdão Paradigma, que para aquele colegiado a simples condição de eleição ao cargo de Administrador é fato suficiente para a suspensão do contrato de trabalho, e, assim, o seu ocupante deixa de possuir o elemento fundamental da relação de trabalho/emprego – a subordinação. No Acórdão Paradigma, o exercício da atividade de Administrador possuiria uma incompatibilidade lógica e jurídica. É o que popularmente poderia se afirmar que não há como uma mesma pessoa “usar dois chapéus”.

Portanto, pouco importaria perquirir elementos de prova, ou se o contrato de trabalho foi efetivamente suspenso ou não. O que se discutiu sobre o estatuto social do banco, ao meu sentir, é a apenas a chancela da ordem de ideias que logo após se desenvolveu. Não foi o determinante para decisão, pois, como dito alhures, haveria uma incompatibilidade de ter na mesma pessoa duas figuras distintas - Administrador e Empregado. O que se discutiu sobre o estatuto social do banco representa, apenas, a chancela (reforço) da ordem de ideias que desenvolveu a partir desse ponto, e não a base para se chegar à conclusão sobre a suspensão ou não do contrato de trabalho.

No Acórdão Recorrido, entretanto, o elemento de subordinação, em decorrência da manutenção da relação de trabalho, porquanto o contrato laboral não foi suspenso, é o elemento de relevo no voto vencedor. Vejamos:

A situação específica do diretor-empregado, que exerce a administração da companhia, mantendo, com esta, o vínculo empregatício, entretanto, não é tratada expressamente na legislação tributária para fins de dedutibilidade das gratificações e participações pagas. Como explica José Luiz Bulhões Pedreira "[s]e

a pessoa eleita para exercer cargo de diretor é empregado da companhia, coexistem — durante esse exercício — duas relações jurídicas distintas: a de administrador, que é estatutária, e a de empregado, que é contratual”, portanto, “nada impede que a companhia continue a pagar o salário como modo de remunerar o exercício do cargo de diretor”².

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

O art. 303 do RIR/99 tem por base legal o art. 45, §3º da Lei nº 4.506/64 e o art. 463 do RIR/99 tem por base legal o art. 58, § único do Decreto-Lei nº 1.598/77. Estes dispositivos foram publicados em uma época em que os administradores das empresas, em geral, eram os próprios sócios e a distribuição de lucros aos sócios era tributada. Naquele contexto, os limites à dedutibilidade da remuneração paga aos administradores tinha, por efeito, impedir que as sociedades distribuíssem lucros sob a forma de gratificação aos sócios administradores. Nesse sentido, ensina Ricardo Mariz de Oliveira ao tratar das restrições à dedutibilidade da remuneração de dirigentes:

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

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

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

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

Atualmente, entretanto, a realidade dos administradores das empresas, principalmente daquelas sujeitas à tributação com base no lucro real, é outra. Tais

empresas, em regra, são administradas por profissionais, com vínculo de subordinação e sem gerência sobre a própria remuneração. Diante disso, é preciso diferenciar o tratamento tributário conferido aos sócios, que exercem a função de administração da companhia, dos diretores empregados, que executam a mesma função, porém, com a manutenção do vínculo de emprego. E, nesse ponto, parece concordar a decisão recorrida (fls. 1011 e 1013):

(...)

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

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

I - como empregado:

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

V - como contribuinte individual:

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

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

Diante disso, entendo que, ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das participações nos lucros. Em outras palavras: a indedutibilidade na apuração o IRPJ das participações e gratificações pagas aos administradores e dirigentes, prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99, não se aplica ao diretor empregado.

No caso concreto, temos que o auto de infração subjacente parte da premissa de que o fato de os diretores da Recorrente serem administradores, por si só, é

suficiente para que lhe sejam aplicáveis os artigos 303 e 463 do RIR/99. No entanto, como visto acima, esse entendimento não está correto. É preciso diferenciar, para fins de dedutibilidade do IRPJ, o “diretor empregado”, que exerce a função de administração da sociedade, do “diretor não empregado”, que executa a mesma função, de forma que a indedutibilidade das gratificações e participações, tratadas nos artigos 303 e 463 do RIR/99, se aplica apenas ao diretor não empregado.

Como para a relatora do voto vencedor a condição de empregado (manutenção do contrato de trabalho) é fator determinante, adentrou na análise sobre as provas. Vejamos:

Sobre o tema, sustenta o Recorrente que todos os seus administradores, mesmo aqueles que são estatutários em atendimento às exigências do BACEN, são empregados. Isso porque, ao se tornar administrador estatutário, o diretor empregado permanece sob tal regime, mantendo todos os requisitos para caracterização do vínculo empregatício, sem que a nova condição estatutária resulte em qualquer acréscimo de salário ao diretor empregado.

As provas apresentadas pelo Recorrente corroboram com a alegação de que seus diretores mantiveram a qualidade de empregado durante o período em que exerceram a administração do CITIBANK, classificando-se, portanto, para fins de dedutibilidade do IRPJ, como diretores empregados. Isso porque continuaram a receber salário, como comprovam as folhas de pagamento acostadas aos autos (fls. 429-773) e eram avaliados por seus superiores hierárquicos, como demonstram as fichas de avaliação (fl. 775-990). (grifos nossos)

Cumprе ressaltar que o fato de, nos termos do Estatuto Social, os diretores possuírem amplos poderes de gestão e representação da sociedade não tem por consequência necessária a ausência de subordinação hierárquica e, portanto, de relação empregatícia entre diretores e sociedade. Pressupõem-se, em cargos de alta gerência, que o executivo desempenhe sua função com elevado grau de autonomia, o que, entretanto, não significa que não esteja subordinado a outro executivo, localizado no Brasil ou no exterior, especialmente no caso de empresas multinacionais. (grifos nossos)

No presente caso, o Recorrente demonstrou que até mesmo o seu presidente era avaliado, e, portanto, reportava suas ações a outros executivos do grupo (fls. 775-792) – donde se extrai que seus diretores, mesmo com amplos poderes de administração, mantinham a subordinação inerente às relações empregatícias.

Portanto, tendo o Recorrente demonstrado que seus diretores, em verdade, são diretores empregados, não se aplica ao presente caso a indedutibilidade das gratificações e participações na apuração do lucro real, prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99, atuais artigos 315 e 527 do RIR/18. (grifos nossos).

Entende este Conselheiro estar configurado o dissenso, pois se tratam de Acórdãos que, em face de uma mesma matéria, possuem entendimentos diametralmente diferentes. Para um (Paradigma), a condição de Administrador seria suficiente para a incompatibilidade da condição de empregado, e, assim, pouco importaria a efetiva suspensão do contrato de trabalho, enquanto no outro (Recorrido), não haveria essa incompatibilidade, mas amparo na legislação de regência, para considerar como empregado, aquele Administrador que não teve o seu contrato de trabalho efetivamente suspenso. E, por consequência, a legislação aplicável a um e a outro seriam diferentes.

Portanto, oriento meu voto para CONHECER do Recurso Especial.

MÉRITO

Este Conselheiro já teve a oportunidade de se manifestar sobre a matéria, votando à época pelas conclusões, sendo esta a oportunidade para aprofundar nas razões de decidir.

Para este Conselheiro, não há incompatibilidade para a existência, a um só tempo, das figuras de Administrador e Empregado, quando uma pessoa física exerce a função de representação (ou “representação”, para alguns juristas) de uma sociedade.

Essa conclusão se dá a partir da leitura do art. 49-A, do Código Civil Brasileiro, aprovado pela Lei nº 10.406/2002 (CC/2002). Vejamos:

Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)⁸

Isto significa dizer que o Administrador, quando no exercício de “representação” da sociedade, não o faz como pessoa natural (pessoa física). É, simplesmente, a própria sociedade atuando como pessoa capaz de direitos e deveres na ordem civil⁹. Como a sociedade se trata de uma ficção legal¹⁰, a essa pessoa atribuiu-se o nome de “pessoa jurídica”¹¹; ficando esta obrigada em face de terceiros, se os poderes atribuídos àquela pessoa natural que se faz presente nos negócios jurídicos¹², por força do estatuto ou contrato social, não tenham sido excedidos, na forma do art. 47 do CC/2002.

Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.

⁸ Ainda que expressamente codificado em 2019, o artigo veio no sentido de complementar o art. 50, que trata do abuso da personalidade jurídica, mas cuja ideia já se encontrava incorporada na doutrina e na jurisprudência.

⁹ Ideia concebida e difundida por Pontes de Miranda.

¹⁰ Respeitadas as posições que divergem.

¹¹ Art. 40 e seguintes da Lei nº 10.406/2002.

¹² Pessoa natural que no futuro pode ser substituída pela Inteligência Artificial. Vide: <https://forbes.com.br/forbes-tech/2024/04/ceos-falam-sobre-o-medo-de-a-ia-assumir-suas-funcoes/#:~:text=Um%20n%C3%BAmero%20cada%20vez%20maior%20de%20CEOs%20teme,43%25%20dos%20CEOs%20temem%20ser%20substitu%C3%ADdos%20por%20IA.>

A partir daí, pode-se dizer que a pessoa física pode exercer a “apresentação” sendo empregado ou não. A diferença é que não sendo empregado, a remuneração se dá a partir do que o estatuto ou o contrato social define como contraprestação da atividade de “apresentação”. Se empregado, os direitos estarão garantidos no seu contrato de trabalho e na legislação trabalhista, não podendo ser suprimidos pelo contrato social (podem ser ampliados).

A alegação de que seria juridicamente ilógico essa coexistência é que não parece se sustentar. A função de “apresentação” não retira a subordinação originada pelo contrato de trabalho. A “apresentação” em negócios jurídicos que eventualmente afetam a própria pessoa física do Administrador poderia, no máximo, representar um conflito de interesse. E, nesse sentido, não obrigaria eventualmente a sociedade na forma contratada, se o negócio jurídico afrontar o art. 47 do CC/2002– atos *ultra vires*¹³.

Muito menos se sustenta a ideia que o empregado ganhou “super poderes”, e, portanto, ao ser alçado à condição de Administrador, este teria sido ungido. Não existe tal distinção na lei trabalhista e tampouco na legislação tributária. Mantendo-se a relação de emprego, tal pessoa física, não ganha ou perde os seus direitos garantidos pelo arcabouço legislativo trabalhista. A suspensão contrato de trabalho só ocorre mediante a concordância do empregado.

O uso de dizer que, pelo contrário. Ao ser alçado a tal posição, a pessoa física ganha, na aplicação da lei trabalhista (e previdenciária) como se nota hodiernamente, a responsabilização eterna pelos débitos em face dos demais empregados, mesmo não mais compondo o quadro diretivo da sociedade. Ou seja, o que ganha são “super deveres”.

Feitas essas considerações, o que se resta no presente caso, então, é saber qual a legislação aplicável ao Administrador, pois no ordenamento tributário há dois regramentos possíveis. Se empregado, aplicar-se-iam aos pagamentos os dispositivos referentes aos artigos 299, 302 e 462 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99 (Decreto nº 3.000/99). Caso considerados como Administradores não empregados, aplicar-se iam os efeitos dos artigos 303 e 463 do mesmo regulamento.

Faço minhas as palavras da lavra da I. Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que acima foram reproduzidas quando da análise do Conhecimento, que ao final concluiu:

Diante disso, entendo que, ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das participações nos lucros. Em outras palavras: a indedutibilidade na apuração o IRPJ das participações e gratificações pagas aos

¹³ Que pode eventualmente ser confrontada com a teoria da aparência, para manter o ato e responsabilizar pessoalmente o diretor/dirigente/administrador, mas cujo aprofundamento do tema não interessa ao presente feito.

administradores e dirigentes, prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99, não se aplica ao diretor empregado.

Acrescento que, em assim sendo, necessário seria perquirir elementos que pudessem retirar o elemento subordinação no caso concreto, e esta prova é daquele que acusa. No presente feito, este fato não passou despercebido no Acórdão Recorrido. Vejamos:

No presente caso, o Recorrente demonstrou que até mesmo o seu presidente era avaliado, e, portanto, reportava suas ações a outros executivos do grupo (fls. 775-792) – donde se extrai que seus diretores, mesmo com amplos poderes de administração, mantinham a subordinação inerente às relações empregatícias.

Portanto, tendo o Recorrente demonstrado que seus diretores, em verdade, são diretores empregados, não se aplica ao presente caso a indedutibilidade das gratificações e participações na apuração do lucro real, prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99, atuais artigos 315 e 527 do RIR/18

Portanto, as remunerações de gratificações e bônus são dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, quando pagas aos Administradores empregados, nos termos do art. 299 do RIR/99.

No caso do pagamento do PLR, a dedutibilidade das despesas encontra-se no §1º, do art. 3º, da Lei 10.101/00.

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

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

(...)

Como visto, não há diferenciação entre empregados, ainda que um ou outro esteja exercendo sua função em uma posição hierárquica superior dentro de uma sociedade. E mais, empregados no sentido do vocábulo utilizado no § 1º acima citado, há que ser interpretado à luz da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁴, que atribui a possibilidade dessa remuneração aos trabalhadores, expressão cuja apreensão deve ter em conta aqueles que eventualmente não possuam um documento formal de contratação laboral, e assim não estarem apelidados de “empregados”.

¹⁴ 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;

(...)

Este Conselheiro possui outros argumentos que até poderiam ser somados à discussão da matéria aplicável aos Administradores não empregados, e que se encontram no REsp nº 1.746.268, da Min. Regina Helena Costa. Entretanto, infelizmente, por força regimental, encontra-se impedido de trazer ao feito, porque envolve questões que não podem ser alegadas em sede do contencioso administrativo, mas o que alhures já se apresentou é o suficiente para o deslinde da matéria posta em análise.

Portanto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

CONCLUSÃO

Em razão de todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao recurso especial fazendário. A maioria qualificada deste Colegiado deu provimento ao recurso, recordando que recentemente foi retomado o debate do tema no Acórdão nº 9101-007.015, no qual se decidiu que:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por maioria de votos, em conhecer da matéria “dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores empregados”,

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

Esta Conselheira foi designada para redigir o voto vencedor, expondo o entendimento da maioria qualificada deste Colegiado, que compreendeu que a glosa dos pagamentos realizados a diretores empregados, ainda que correspondentes a participações nos lucros e resultados, deveria subsistir.

Primeiro anotou, naquela ocasião, que a questão já foi enfrentada por este Colegiado no Acórdão nº 9101-006.372, quando esta Conselheira acompanhou o voto vencido do relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que assim consignou, em face dos contornos do caso lá analisado:

No mérito, considero irretocável o voto vencedor proferido pelo d. conselheiro Roberto Silva Junior, redator designado do acórdão recorrido, inclusive quanto à matéria relacionada à questão do ônus da prova, a qual entendi por não conhecer, de sorte que, peço 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 "inedutibilidade das participações nos lucros ou resultados, gratificações, bônus e bônus diferido atribuídos a administradores, nos anos-calendário 2011 e 2012". Em outras palavras, o ilícito tributário, colhido no procedimento fiscal, consistiu na dedução indevida da base de cálculo do IRPJ de valores pagos aos administradores da pessoa jurídica a título de participações nos lucros e resultados; gratificações; bônus; e bônus diferido.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os elementos fático-jurídicos componentes da relação de emprego são cinco: a) prestação de trabalho por pessoa física a um tomador qualquer; b) prestação efetuada com pessoalidade pelo trabalhador; c) também efetuada com não-eventualidade; d) efetuada ainda sob subordinação ao tomador dos serviços; e) prestação de trabalho 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 nº TST-ARR-979-40.2013.5.08.0007)

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

A matéria discutida não se refere a relações de trabalho e outras controvérsias dela decorrentes. Trata-se de reclamação proposta por diretor estatutário, que agia em nome e como órgão da empresa, sendo a Justiça do Trabalho, portanto, incompetente para

apreciá-la. Recurso de revista conhecido e desprovido. (Processo nº TST-RR-1034-52.2014.5.09.0322)

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

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

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

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

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO DA RECLAMADA. RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nos 13.015/2014 E 13.105/2015 - PROVIMENTO. DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO. FORMA DE DESTITUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. A potencial ofensa ao art. 114, I, da Constituição Federal encoraja o processamento do recurso de revista, na via do art. 896, "c", da CLT. Agravo de instrumento conhecido e provido. II - RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nos 13.015/2014 E 13.105/2015. DIRETOR ESTATUTÁRIO ELEITO. FORMA DE DESTITUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. Diante do quadro delineado no acórdão regional, em que não se divisa a existência de relação de trabalho entre as partes, e versando a controvérsia acerca da forma em que se deu a destituição do cargo exercido, questão eminentemente afeta ao direito empresarial (estatuto), inexistente relação que autorize a competência da Justiça do Trabalho, nos termos do art. 114 da Carta Magna. Recurso de revista conhecido e provido. III - AGRAVO DE INSTRUMENTO DA UNIÃO. Prejudicada a análise do apelo em face do provimento do recurso de revista do Sebrae. (TST-ARR - 979 40.2013.5.08.0007 , 3a Turma, Rel. Min. Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, DEJT 29/09/2017)

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

evidenciar que não se trata aqui de lide concernente a relação de trabalho lato sensu, que justifique a competência desse ramo especial do Poder Judiciário. Recurso de revista não conhecido. (RR-685-52.2010.5.02.0203, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, 7a Turma, DEJT 02/10/15)

DIRETOR - PRESIDENTE ELEITO. ATUAÇÃO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. CONTRATO DE TRABALHO SUSPENSO. Trata-se de diretor estatutário com atribuições efetivamente de diretor não empregado, pelo que o seu direito está restrito apenas em relação às obrigações que a empresa estabeleceu. É entendimento deste Tribunal, consubstanciado na Súmula 269/TST que empregado eleito diretor, como é a hipótese, despoja-se da qualidade de empregado, pela incompatibilidade entre as duas atuações, pois o diretor passa a ser órgão da sociedade, pelo que não se caracteriza a subordinação jurídica, elemento basilar da relação empregatícia. Somente se tivesse ficado nítida a absoluta subordinação jurídica inerente à relação de emprego é que se poderia alterar o entendimento vinculado à inexistência da relação de emprego, o que não ocorreu na hipótese. Não se trata de Diretor com mero *nomen 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 nº 16327.720716/2015-79. A decisão exarada naquele processo, certa ou errada, tem de ser discutida nele.

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

- O Estatuto Social prevê que (i) a Administração da Sociedade compete à Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade; (ii) a Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe assegurar o seu funcionamento regular, ficando investida de poderes para praticar todos e quaisquer atos relativos aos fins

sociais; (iii) **a representação da sociedade será feita por Diretores**, ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

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

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

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

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

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

O cerne da discussão, sem dúvida, deve nortear a questão da existência ou não de vínculo empregatício por parte dos diretores da recorrente. O enquadramento legal e a conseqüente determinação positiva ou negativa da dedutibilidade do PLR, do bônus e do bônus diferido pagos à diretores, então, devem permear a questão da caracterização destes como empregados ou não e também se designados no Estatuto Social como administradores ou não.

De início deve ser superada e vergastada a questão da impossibilidade do recebimento do PLR por diretores estatutários.

O disposto na Solução de consulta nº 368 – Cosit, provoca a aplicação de uma interpretação extensiva capaz de garantir e embasar a afirmação exposta, assim determinando:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor

estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º, alínea “f”; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.

Veja que a matéria discutida versa sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias, mas pressupõe a patente possibilidade de recebimento do PLR por diretores estatutários.

A questão aí, então, também para definir a incidência das contribuições, deve perpassar a existência ou não do vínculo empregatício do diretor estatutário para com a empresa. Mas resta claro que o PLR pago a diretores encontra guarida nos campos normativo e, por consequência, fático.

Essencial salientar que o pressuposto detectado nesta Solução de Consulta, na realidade, advém de dispositivo constitucional e conseqüentemente do disposto na Lei 10.101/00. O art. 7º assim determina:

*Art. 7º São direitos dos **trabalhadores urbanos e rurais**, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*XI – **participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;***

Deste modo, a Carta Constitucional dispõe de modo abrangente, como direito **dos trabalhadores**, o PLR.

A Lei 10.101/00, positivando o dispositivo constitucional, em seu artigo 1º, concede também a generalidade de aplicação do direito à todos os trabalhadores, *in verbis*:

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos **trabalhadores** nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

A lei em nenhum momento traz alguma exceção ao que dispõe referido artigo, de modo que é sagaz a conclusão de que os trabalhadores em geral, e não só os empregados, tem direito à participação nos lucros da empresa.

Ademais, o entendimento firmado no CARF também é uníssono neste sentido, conforme se demonstrará adiante. De fato, as discussões travadas no CARF e nas próprias DRJs vão além do real reconhecimento da PLR paga à diretores, vencendo esta questão já como algo solidificado e incontestável.

Assim, parte-se da premissa inequívoca de que diretores estatutários, como trabalhadores, têm direito ao PLR. Definir se são empregados e se concretiza-se o vínculo empregatício exige o aprofundamento minucioso do caso concreto.

Deve-se partir da questão de que a jurisprudência do CARF é pacífica ao considerar o diretor estatutário como contribuinte individual e não como um empregado da empresa.

Porém para se aplicar tal entendimento no caso em tela, necessário que se detecte a presença ou a ausência de subordinação jurídica e analisar-se quais os poderes outorgados aos diretores no Estatuto Social.

De pronto, com as provas trazidas aos autos, o maior indício aponta para o fato de que os diretores estatutários são administradores da empresa. O Estatuto Social, claramente concede exclusivamente aos Diretores o poder de “*determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade*”.

Ademais, “*a Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembléia Geral e pelo Diretor Presidente, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembléia Geral de poderes para praticar, todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais.*”

Por fim, “*Compete à Diretoria:*

(i) coordenar o andamento das atividades normais da Sociedade, incluindo a implementação das diretrizes e políticas fixadas em Assembléias Gerais e/ou, pelo Diretor Presidente em relação à área comercial, financeira, técnica, administrativa e de Planejamento da Sociedade; e

(ii) praticar outros atos que lhe venham a ser especificados pela Assembléia Geral ou pelo Diretor Presidente.”

Ora, não resta dúvida que os diretores detém autonomia, liberdade e poder para tomar as medidas cabíveis no sentido de garantir a melhor organização, funcionamento e produtividade da empresa. Na essência, a diretoria é responsável pela administração da recorrente.

Contudo, me parece que tal discussão é dispensável para o deslinde da discussão aqui posta, vez que a possibilidade de dedução do PLR pagos aos diretores independe do fato desses serem ou não empregados.

Isso porque, o enquadramento legal que impossibilita a dedução do PLR, do bônus e do bônus diferido pagos aos diretores, denota uma sincronia perfeitamente construída pelo sistema normativo, a qual, não poderia ser diferente, é seguida pela jurisprudência do CARF.

Primeiramente a Lei 10.101/2000, em seu art. 3º, § 1º, define a possibilidade de dedução, como despesa operacional, das participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição, para efeito de apuração do lucro real. Fica evidenciado que a dedutibilidade está condicionada e restrita apenas aos empregados.

Os artigos 299, §3º, 359 e 462 do RIR/99, em consonância com o disposto na Lei 10.101/00, determinam o que segue:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

(...)

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

(...)

Art. 359. *Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).*

(...)

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

I – asseguradas a debêntures de sua emissão;

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

Diante das normas acima, ss gratificações, portanto, podem ser consideradas despesas operacionais e, assim, dedutíveis quando pagas aos empregados.

Neste ponto deve-se entender que, de fato, o PLR e as bonificações devem ser considerados como um incentivo à produtividade e, portanto, não devem integrar o valor da remuneração do empregado, sendo nitidamente uma despesa operacional.

Neste sentido, como exposto pelo ora recorrente, as despesas, portanto, poderiam ser consideradas como operacionais, sendo necessárias, usuais e normais. No entanto a pátria **legislação veda** a dedução de tais despesas, conforme se demonstrará a seguir, falecendo a alegação do recorrente de contradição por parte do fisco, ao exigir contribuições previdenciárias que incidem sobre remunerações pagas em contraprestação a serviços prestados.

Isso porque, o artigo 303 do RIR/99 dispõe da seguinte maneira:

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

Referido dispositivo suficientemente incisivo e dotado de especificidade, respeitando o que fora determinado anteriormente, a partir do disposto na Lei 10.101/00 e art. 299 do RIR, para determinar a indedutibilidade de gratificações ou participações pagas a **dirigentes e administradores seja estutários ou empregados**.

Por fim, necessária a aplicação do art. 463 do RIR/99, *in verbis*:

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

Concluindo portanto, em raciocínio inverso à dedutibilidade, a participação nos lucros **pagas aos administradores** da pessoa jurídica será adicionada ao lucro líquido do período de apuração.

Veja que todos os dispositivos citados constroem um racional que aponta para um mesmo cerne.

A Lei 10.101/00, ao especificamente dispor acerca da dedutibilidade da despesa operacional categoricamente a possibilita apenas ao que relativo a empregados da empresa.

O próprio RIR/99, em seus arts. 299, § 3º, 359 e 462, confirma tal entendimento e vai além, para definir que **os valores pagos aos administradores e dirigentes, não poderão ser deduzidas as despesas operacionais (art. 303) e, por consequência lógica, serão adicionados ao lucro líquido a participação nos lucros (art. 463).**

Há perfeita harmonia, portanto, do ordenamento jurídico neste sentido, pois mesmo partindo de situações fáticas diversas, a conclusão atingida é a mesma, não há qualquer contradição ou antinomia.

Presume-se que os administradores/diretores não necessitem de um incentivo na produtividade, o que aloca o PLR e as bonificações como uma espécie de remuneração.

No entanto não é uma remuneração usual, é uma retribuição pelo enorme encargo absorvido e a lei, neste sentido mantendo o respeito constitucional ao art. 7º, XI houve por bem não aplicar a dedutibilidade a tal despesa.

Esclarecendo.

O PLR, como um direito constitucional, regulamentado pela Lei 10.101/00, foi garantido aos diretores, mas como, neste contexto, esta participação nos lucros ou bonificações não caracterizam um incentivo à produtividade e não denotam uma despesa operacional, trata-se de uma espécie de remuneração diferenciada e específica que mereceu uma atenção especial da legislação, optando-se por considerá-la indedutível ao não caracterizá-la como operacional.

O direito foi mantido, mas o benefício fiscal não, pois a **utilidade** do PLR e das bonificações pagas a empregados é diferente do que é pago a diretores/administradores. A despesa perde seu caráter de operacional e, portanto, extingue a possibilidade de dedutibilidade.

[...]

Considero que, após a constatação fática de que os diretores era, de fato, administradores, há a percepção de um ordenamento jurídico perfeitamente talhado e logicamente seguido pela jurisprudência, para atestar a indedutibilidade das despesas relativas à PLR, bônus e bônus diferido pago à diretores estatutários.

Assim, ainda que se admita que tais diretores e administradores teriam relação de emprego com a Recorrente ou que este Conselho não possui competência para decidir sobre a existência ou inexistência de tal relação, ao fundamento que tal competência é da Justiça do Trabalho, temos que os valores de PLR pagos seriam indedutíveis em razão dos disposto no art. 303 do RIR/99 que é claro ao dispor que "não serão dedutíveis, como custos ou

despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica."
(*destaques do original*)

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

De outro lado, antes de regrado o pagamento de participação nos lucros e resultados a empregados, a legislação já estabelecia, como regra, a indedutibilidade de qualquer gratificação ou participação em favor de administradores e diretores da sociedade. Neste sentido é a já referida **norma proibitiva** expressa no art. 303 do RIR/99 e 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 9101-004.773¹⁵, 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.

¹⁵ 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.

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

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

Os dispositivos indicados pela Fiscalização têm a seguinte redação:

[...]

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

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

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

[...]

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

- estabelecer os termos do Regimento Interno da Sociedade;
- determinar o preenchimento, por eles mesmos, dos cargos técnicos exigidos pela regulamentação em vigor;

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

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

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

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

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

A este respeito, transcreve-se trecho do Termo de Verificação Fiscal, lavrado pela autoridade fiscal lançadora, que faz relevante ponderação acerca da incompatibilidade entre os poderes e a autonomia de que gozavam os diretores do contribuinte e o papel de empregado, que obrigatoriamente atua sob subordinação e hierarquia:

Diferente dos empregados, que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia, os diretores da empresa estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembléia da CIA. É este órgão que os elege, destitui, determina o

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

As considerações expostas pela autoridade fiscal são pertinentes.

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

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

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

Seria juridicamente ilógico imaginar que o diretor pudesse representar, ao mesmo tempo, interesses de ambos os lados sentados à mesa de negociação do acordo. Naquele contexto, ele atua somente em nome da empresa, totalmente despedido da condição de empregado que ostentava antes de sua eleição a diretor.

Em outras palavras, o contrato de trabalho que o diretor assinou com a empresa fica suspenso enquanto perdurar sua atuação como diretor. Tal fato é, como já dito, uma consequência lógica e jurídica da supressão do

elemento fático-jurídico “subordinação”, indispensável à configuração da relação de emprego.

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

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

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

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

[...]

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

Aqui, vale reafirmar o entendimento que fundamentou o Acórdão nº 1201-005.137 - recorrido no precedente citado - no sentido de que *normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, e que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.*

Nos termos em que fixado o conhecimento do recurso especial aqui interposto, a glosa em debate foi promovida com base nos arts. 303 e 463 do RIR/99, e tendo em conta, especificamente, os valores pagos a dirigentes a título de gratificações e participações, sem qualquer ponderação específica acerca da manutenção, ou não, do vínculo empregatício dos diretores empregados. Esta discussão somente é trazida aos autos em sede de defesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

Assim, quando a Lei nº 10.101/2000 é editada para melhor regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, suas disposições se inserem em contexto normativo no qual era e permanece vedada a dedução, no lucro tributável, de qualquer participação nos lucros atribuídas a administradores da pessoa jurídica.

Sem reparos, assim, o voto condutor do citado Acórdão nº 1201-005.137, de lavra do Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, que bem soluciona a questão em seu aspecto preliminar:

62. Como se vê, o art. 299 do RIR/99 ao tratar do “*lucro operacional*” estabelece, de forma geral, que são operacionais as despesas não computadas nos custos,

necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais, o que inclui as gratificações pagas a empregados.

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

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

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

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

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

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

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

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

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**.

A PGFN busca reverter o Acórdão nº 1301-006.492 no qual, por maioria de votos, o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, por compreender dedutíveis, na apuração do lucro real, *valores pagos aos administradores (diretores estatutários) a título de participação nos lucros, bônus, gratificação especial*.

Consoante relatado no acórdão recorrido, a autoridade fiscal constatou que *os diretores do CITIBANK eram considerados empregados mas, independente da classificação atribuída aos diretores, a administração do CITIBANK competia à diretoria, nos termos do Estatuto Social e das Atas de Assembleia Geral*, razão pela qual as gratificações e participações no resultado a eles atribuídas encontrariam vedação à dedutibilidade nos arts. 303 e 463 do RIR/99.

Analisando a *dedutibilidade de PLR, bônus e gratificações pagas a diretores empregados*, o voto condutor do acórdão recorrido examina o disposto nos arts. 303 e 463 do RIR/99, fixa que *ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das participações nos lucros*, e, analisando o caso, constatou que *até mesmo o seu presidente era avaliado, e, portanto, reportava suas ações a outros executivos do grupo (fls. 775-792) – donde se extrai que seus diretores, mesmo com amplos poderes de administração, mantinham a subordinação inerente às relações empregatícias*.

O recurso especial da PGFN teve seguimento com base no paradigma nº 9101-004.773 sob o entendimento de que *em ambos os casos a discussão gira em torno da dedutibilidade de valores pagos a diretores estatutários da Contribuinte atuada, a título de participação nos lucros, bônus e gratificações*. Adicionou-se no exame de admissibilidade que:

No Acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que, “ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações, bonificações e participações nos lucros”.

Por outro lado, diante de circunstância análoga, prevaleceu no paradigma entendimento diametralmente oposto, no sentido de que, “evidenciado que os diretores do contribuinte exerciam atividade de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, conclui-se pela inexistência de subordinação jurídica e pela suspensão do seu contrato de trabalho”, de modo que, “por expressa disposição legal, são indedutíveis os valores distribuídos a administradores, por mera liberalidade, que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da empresa”.

A Contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial *por ausência de similitude fática e impossibilidade de reavaliação da matéria probatória em sede de recurso especial*.

Diz que a *condição de empregados dos administradores do Recorrido, bem como a eventual prova de inexistência de subordinação destes – cujo ônus incumbiria à fiscalização, necessariamente envolvem matéria de prova*. No presente caso, a autoridade fiscal atestou que os administradores eram empregados e não haveria, aqui, suspensão do contrato de trabalho, como consignado no paradigma. Aqui estaria provado *que a subordinação dos diretores ao diretor presidente e de todos os diretores com relação às Assembleia Geral dos Acionistas está prevista no Estatuto Social (artigos 7º e 14), e o acórdão recorrido analisa provas para afirmar a condição de empregados dos administradores do Recorrido*.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido inclusive cogita que a decisão de 1ª instância concordaria que *é preciso diferenciar o tratamento tributário conferido aos sócios, que exercem a função de administração da companhia, dos diretores empregados, que executam a mesma função, porém, com a manutenção do vínculo de emprego, quando assim consigna:*

“3.27. Ora, a forma como é descrita, no estatuto social, a função dos administradores, até prova em contrário, é uma firme e convincente demonstração de que as alegações da Fiscalização correspondem à verdade.

3.28. Por outro lado, há que se concordar que a doutrina e a jurisprudência admitem que certas situações possam implicar que o diretor eleito pela Assembleia Geral seja empregado. Todavia, no presente processo, a prova de tais fatos incumbe à Impugnante nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972: (...)“

3.36. A lição acima é fundamental no exame do caso concreto. Para que se conclua se determinado diretor é ou não empregado, é importante refletir sobre a existência ou não de ‘uma intensidade especial de ordens sobre o diretor recrutado’. Caso o empregador controle a realização das atividades desempenhadas pelo empregado estará caracterizada a sua subordinação, ou seja, o vínculo empregatício. Se, por outro lado, o diretor exercer suas atividades com liberdade, sua relação com a sociedade será estatutária” (*destaque do recorrido*).

Vale notar, porém, que a autoridade fiscal conclui que no caso concreto não há dúvida que os beneficiários dos rendimentos são administradores com vínculo estatutário, e que nesta condição é irrelevante a existência de contratos de trabalho. Veja-se:

6.13 Ora, independentemente da existência ou não de contratos de trabalho celebrados entre a sociedade e seus Diretores, esse fato não os afasta da condição de Administradores, visto que, caso assim fosse entendido, haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a sociedade se sujeita, de acordo com a Lei nº 6.404/76, quanto ao seu próprio Estatuto Social.

6.14 Conforme explicado em detalhes precedentemente, a Lei nº 6.404/76 determina que a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, ou somente à Diretoria, e o Estatuto Social do banco prevê que sua Administração seja feita pela Diretoria. Assim sendo, os Diretores eleitos na forma do Estatuto Social são considerados como Administradores da sociedade, não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte.

Ou seja, embora haja necessidade de verificar se o administrador mantém vínculo estatutário ou empregatício com a sociedade, uma vez evidenciado que há vínculo estatutário, a eventual cumulação com vínculo empregatício não afasta a indedutibilidade decorrente da primeira condição. A dedutibilidade dependeria, assim, de o vínculo ser, apenas, empregatício.

Para demonstrar que o paradigma nº 9101-004.773 decidiu a questão com base na análise probatória do caso específico, a Contribuinte reporta as circunstâncias expressas no Acórdão nº 1402-002.266, por ele mantido, que distintamente do recorrido não concluiria pela inocorrência de suspensão do contrato de trabalho.

Primeiro vale observar que, para assim afirmar, a Contribuinte destaca o seguinte excerto do Acórdão nº 1402-002.266:

“Todo este arcabouço permite – como no caso concreto permitiu – que profissionais de qualidade, comprometidos com a empresa empregadora e que, por longos anos dedicaram-lhe o melhor de seus conhecimentos, sejam assim reconhecidos e **elevados a posições superiores na estratificação organizacional da sociedade, por isso mesmo, melhor remunerados e socialmente mais destacados**, sem, no entanto, enquanto nesta posição permanecerem, abdicarem dos direitos granjeados no curso dos tempos de trabalho.” *(destaques da Contribuinte)*

Por sua vez, o voto condutor do paradigma nº 9101-004.773 claramente encampa a tese defendida pela acusação fiscal nestes autos, quando assim expõe:

A tese de defesa do contribuinte no presente processo administrativo fiscal centra-se justamente nessa possibilidade. Argumenta que seus diretores não perderam a condição de empregados e que, dessa forma, os valores a eles pagos a título de participações nos resultados da empresa seriam passíveis de dedução

na apuração do IRPJ devido nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, por força dos arts. 299, § 3º, e 359 do RIR/1999, bem como do art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000.

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

Os dispositivos indicados pela Fiscalização têm a seguinte redação:

[...]

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; DF CARF MF Fl. 1320 Documento nato-digital Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-004.773 - CSRF/1ª Turma Processo nº 16327.720608/2014-15 - 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.

Nestes autos, a autoridade fiscal também percorre as disposições estatutárias da Contribuinte e constata que os diretores beneficiados com as remunerações glosadas têm amplos poderes de administração, nos seguintes termos:

5.11 Entretanto, independentemente da classificação atribuída pelo banco a seus diretores, eles são de fato os Administradores da Sociedade, conforme se verifica pelo Estatuto Social acima transcrito, o qual prevê que (i) a sociedade será administrada por uma Diretoria; (ii) os honorários de tais diretores serão fixados pela Assembleia Geral; (iii) a eleição da Diretoria deverá ser aprovada pelo Banco Central; (iv) a Diretoria terá amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, podendo deliberar sobre qualquer matéria relacionada com o objeto social ou sobre novas atividades, bem como adquirir, alienar e gravar bens imóveis, contrair empréstimos, dar caução, independentemente de autorização da Assembleia Geral; (v) a representação da sociedade será feita por Diretores ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

[...]

5.15 Faz-se ainda mister salientar que a própria Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a qual dispõe sobre as Sociedades por Ações, é clara ao definir quem são os Administradores deste tipo de sociedade, *in verbis*

Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria. (gn)

5.16 Portanto, conclui-se que os Diretores do Banco Citibank S.A., sociedade anônima regida pela Lei nº 6.404/76, são os Administradores da Sociedade, independentemente da classificação a eles atribuída por intermédio dos documentos declaratórios apresentados pelo contribuinte.

Para concluir que os beneficiários figuravam como diretores empregados, o voto condutor do acórdão recorrido refere que eles *continuaram a receber salário, como comprovam as folhas de pagamento acostadas aos autos (fls. 429-773) e eram avaliados por seus superiores hierárquicos, como demonstram as fichas de avaliação (fl. 775-990)*. E assim finaliza:

Cumprе ressaltar que o fato de, nos termos do Estatuto Social, os diretores possuírem amplos poderes de gestão e representação da sociedade não tem, por consequência necessária, a ausência de subordinação hierárquica e, portanto, de relação empregatícia entre diretores e sociedade. Pressupõe-se, em cargos de alta gerência, que o executivo desempenhe sua função com elevado grau de autonomia, o que, entretanto, não significa que não esteja subordinado a outro executivo, localizado no Brasil ou no exterior, especialmente no caso de empresas multinacionais.

No presente caso, o Recorrente demonstrou que até mesmo o seu presidente era avaliado, e, portanto, reportava suas ações a outros executivos do grupo (fls. 775-792) – donde se extrai que seus diretores, mesmo com amplos poderes de administração, mantinham a subordinação inerente às relações empregatícias.

Portanto, tendo o Recorrente demonstrado que seus diretores, em verdade, são diretores empregados, não se aplica ao presente caso a indedutibilidade das gratificações e participações na apuração do lucro real, prevista nos artigos 303 e 463 do RIR/99, atuais artigos 315 e 527 do RIR/18.

O voto condutor do paradigma, por sua vez, diverge precisamente desta conclusão, afirmando que *os amplos poderes de gestão e representação da sociedade têm, sim, como consequência necessária a ausência de subordinação hierárquica*. Veja-se:

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

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

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

Seria juridicamente ilógico imaginar que o diretor pudesse representar, ao mesmo tempo, interesses de ambos os lados sentados à mesa de negociação do acordo. Naquele contexto, ele atua somente em nome da empresa, totalmente despedido da condição de empregado que ostentava antes de sua eleição a diretor.

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

A conclusão, assim, de que houve suspensão do contrato de trabalho é apenas uma decorrência adicional da constatação de que o diretor atua *em nome* da sociedade, e não do exame de circunstâncias fáticas outras. E, quanto a este aspecto, não há qualquer análise probatória no acórdão recorrido que desconstitua a afirmação fiscal, pautada no exame dos elementos de mesma natureza referidos no paradigma. A prova diferenciada presente nestes autos teve relevo, apenas, para o voto condutor do acórdão recorrido concluir pela subsistência de alguma subordinação dos beneficiários, suficiente para assegurar a dedutibilidade dos valores glosados. No paradigma, em linha com a acusação fiscal nestes autos, os amplos poderes de administração conferidos pelo Estatuto Social à Diretoria são suficientes para a conclusão em favor da indedutibilidade dos valores glosados.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa