



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.721091/2015-62
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.801 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente BANCO ABC BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETOR EMPREGADO. MANUTENÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. IRPJ. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis da base de cálculo do imposto as participações nos lucros atribuídas a diretores que mantenham as características inerentes à relação de emprego, sendo inaplicável a tais trabalhadores a vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1402-002.966, de recurso voluntário, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 1ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. DIRETOR EMPREGADO. ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE.

O início do exercício de cargo de diretoria retira a condição de empregado, passando a condição de administrador. Destarte, os valores pagos a diretores nesta condição, a título de participação nos lucros são indedutíveis, nos termos do art. 303 do RIR/1999.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, afastar a preliminar de nulidade para cancelar ou anular a autuação fiscal; no mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação da CSLL, vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que dava provimento integral.

Contra a contribuinte foram lavrados Autos de Infração para a cobrança de IRPJ e CSLL, tendo em vista que, segundo a fiscalização, os valores pagos a administradores a título de participação nos lucros seriam indedutíveis na apuração do lucro real.

Em seu recurso especial e no que foi objeto de admissibilidade prévia, o sujeito passivo basicamente alega que:

- no paradigma 2402-005.872, cujo contribuinte é a própria recorrente, chegou-se à conclusão de que os mesmos diretores constantes do presente processo mantêm as características de empregados;
- o acórdão de embargos 2202-004.712, que complementou o referido paradigma, explicitou as razões fáticas e jurídicas pelas quais o lançamento deveria ser cancelado;
- a fiscalização em ano imediatamente anterior ao dos fatos geradores ora focados, mas analisando a mesma situação jurídica decorrente das relações continuativas previamente estabelecidas, asseverara no processo nº 16327.720131/2014-78 que o vínculo desses diretores com a recorrente era de natureza celetista, inclusive lançando as contribuições devidas a terceiros com base em tal compreensão;
- é inaceitável que autoridades fiscais da mesma unidade administrativa fazendária tenham orientação diversa e contraditória acerca de circunstâncias de fato e de direito essencialmente similares, sem que seja veiculada qualquer justificativa para tal mudança.

O recurso especial foi inadmitido em relação às matérias “nulidade do acórdão recorrido” e “dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores empregados” e foi rejeitado o agravo interposto pela recorrente, que visava a alterar a negativa de seguimento em relação a esses dois pontos.

A Fazenda Nacional foi intimada do recurso especial, do seu exame de admissibilidade e do despacho em agravo, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o desprovimento do recurso da contribuinte.

Diante da Portaria 22.564/20, os autos foram sorteados no âmbito desta 2ª Seção e a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de

divergência na interpretação da legislação tributária (art. 67, § 1º, do Regimento), de modo que deve ser conhecido.

2 Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a Diretores Empregados

Discute-se nos autos se o início do exercício de cargo de diretoria retira a condição de empregado do trabalhador, o qual passaria, nos termos da decisão recorrida, à condição de administrador não empregado.

Conforme se vê no Relatório Fiscal de efls. 1032/1044, “*o contribuinte considera, exceção feita ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente, seus diretores como empregados regidos pela CLT*”, conforme GFIP e DIRF. Todavia, e no entender da acusação fiscal, se do ponto de vista trabalhista inexistiria relevância para tal classificação, do ponto de vista fiscal haveria tal importância, de modo que, “*independentemente da classificação atribuída pelo contribuinte a seus Diretores, eles são de fato Administradores da Sociedade*” e as participações a eles atribuídas são indedutíveis do IRPJ e da CSLL. No mesmo sentido, a decisão recorrida entendeu o seguinte:

O início do exercício de cargo de diretoria retira a condição de empregado, passando a condição de administrador. Destarte, os valores pagos a diretores nesta condição, a título de participação nos lucros são indedutíveis, nos termos do art. 303 do RIR/1999.

Todavia, entendo que a decisão recorrida está equivocada e que o recurso do sujeito passivo deve ser provido.

Primeiramente, é descabida a afirmação da autoridade fiscal de que os diretores seriam empregados apenas para fins trabalhistas, mas não para fins fiscais. Isso levaria à situação jurídica inusitada de a contribuinte ser obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração de tais segurados, mas, ao mesmo tempo, estar impedida de considerá-los como empregados para os demais fins. É incabível supor que os diretores seriam empregados tão-somente para o Direito do Trabalho, mas não para o Direito Tributário. Essa interpretação é rechaçada há muito tempo pela doutrina e é vedada pelo princípio do *venire contra factum proprium*, igualmente acolhido por antiga doutrina tributária¹. Sobre a necessidade de coerência na interpretação da lei, vale transcrever a seguinte lição de Alfredo Augusto Becker²:

[...] na interpretação de lei tributária que tenha aceito princípio, conceito, categoria ou instituição, de outro ramo de direito (portanto, já jurídico), no momento em que o intérprete cumpre com a exigência de integrar e completar a idéia, deverá lembrar-se (salvo expressa disposição legal) que a idéia resultante é idêntica àquela idéia que resultou quando, no outro ramo do direito, também se fez a integração e complementação da idéia contida na linguagem (fórmula legislativa); por exemplo: venda, locação, empreitada, incorporação, propriedade, usufruto, furto, empréstimo, móvel, imóvel, condomínio, título ao portador, herdeiro, sucessão comercial, dividendo, etc.

[...]

[...] uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito [...].

¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais. 4 ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 101.

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 108 e 111.

Ademais, e como se verifica no Relatório Fiscal, é inconteste que tais diretores tinham vínculo de emprego com a contribuinte, o que está atestado em GFIPs e nas DIRFs. No mesmo sentido o seguinte trecho da acusação fiscal:

A existência ou não de contratos de trabalho na modalidade emprego, celebrados entre a Sociedade e os Diretores, não os afasta da condição de Administradores do Banco, visto que, caso assim fosse entendido, haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a Sociedade se sujeita (Lei nº 6.404/76) quanto ao seu próprio Estatuto Social.

Ressalte-se que a relação trabalhista é uma relação privada entre a pessoa física contratada e empregador. Já a relação tributária entre o contribuinte e o Fisco é pública, regida por normas federais cogentes, contra as quais não podem os particulares dispor.

Como já dito, é equivocado sustentar-se a existência de relação de emprego apenas entre contribuinte e trabalhador, mas não entre contribuinte e Fisco, mesmo porque tal relação de emprego não tem efeitos apenas para o IRPJ e para a CSLL, mas também sobre o recolhimento das contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração tributável de tais trabalhadores. Nesse contexto, concordo com as seguintes razões de decidir do acórdão paradigma 2402-005.872:

Ainda que não se partilhe de todo, assim, da versão do recorrente, tem-se, de modo inconteste, que a mesma unidade administrativa da Receita Federal, por meio de autoridades fiscais diversas, chegou a conclusões diametralmente distintas no que concerne a situações de fato que possuem um liame inequívoco de continuidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Deveras, cabe ao Diretor Presidente, dentre outras atribuições, “dirigir a execução das atividades relacionadas com o planejamento geral do Banco” e “exercer supervisão geral das atividades da Diretoria”, conforme disposto no § 8º, do Artigo 22 do Estatuto Social de 20122:

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

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

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

[...]

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

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

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

No mesmo sentido, e consoante referido no aludido acórdão de embargos, a Solução de Consulta Cosit 368, de 18 de dezembro de 2014, reconhece que o diretor empregado que mantenha as características inerentes à relação de emprego é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado. Tal Solução é vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 9º da IN RFB 1396/13:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Eis o inteiro teor da ementa da Solução de Consulta, com destaque no ponto mais pertinente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº10.101, 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 nº10.101, 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 nº10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº8.212, 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 nº10.101, de 2000, arts. 1ª a 3ª; Decreto nº3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.

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

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

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci