



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721059/2014-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.492 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente BANCO CITIBANK S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

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.

De acordo com a Autoridade Fiscal, à época, os diretores do CITIBANK eram considerados empregados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (“GFIP”) e na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (“DIRF”) – o que foi ratificado nas Cartas-Protocolo de 24.04.2014 e 19.09.2014 -, porém, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”), foram informados como sendo diretores sem vínculo empregatício. No entanto, independente da classificação atribuída aos diretores, a administração do CITIBANK competia à diretoria, nos termos do Estatuto Social e das Atas de Assembleia Geral, de forma que as gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas não seriam dedutíveis, nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR/99 – ao contrário do que ocorre com os empregados, cuja dedução como despesa operacional é autorizada pela Lei n.º 10.101/00.

Intimado, o Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese: (i) a inaplicabilidade do § 1º do artigo 152 da Lei das S.A. ao caso concreto, tendo em vista que o CITIBANK não se utilizou dessa faculdade, que sequer está prevista em seu estatuto – o que, entretanto, não impede que a sociedade delibere sobre qualquer outra forma de participação de seus administradores nos lucros ou sobre o recebimento de bonificação ou gratificação; (ii) que todos os seus administradores, mesmo aqueles que são estatutários em atendimento às exigências do BACEN, são empregados; (iii) que a informação na DIPJ de que os seus diretores não têm vínculo empregatício é errônea e não tem o condão de alterar a realidade; (iv) que, ao se tornar administrador estatutário, o diretor empregado permanecia sob tal regime, mantendo todos os requisitos para caracterização do vínculo empregatício, sem que a nova condição estatutária resultasse em qualquer acréscimo de salário ao diretor empregado; (v) que, por serem empregados, seus diretores não foram excluídos do acordo de PLR aplicável aos demais empregados e celebrado nos termos previstos pela Lei n.º 10.101/00; (vi) que a jurisprudência do CARF admite a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o PLR pago a diretor empregado; (vii) que, das cláusulas relativas à administração do CITIBANK, contidas em seu Estatuto Social, não se extrai que seus diretores não são empregados – o que somente ocorreria, nos termos da jurisprudência do TRT, caso participassem dos riscos do negócio; (viii) a inaplicabilidade dos artigos 303 e 463 do RIR/99; (ix) que, sendo seus administradores estatutários diretores empregados, a regra que se aplica ao caso concreto é a contida no § 3º do artigo 299 do RIR/99, que considera operacionais as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem; e (x) a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Em seguida, foi proferida decisão pela DRJ, julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário em exigência, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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

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

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

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

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Intimado, o Recorrente interpôs recurso voluntário, repisando os argumentos invocados em sede de impugnação e acrescentando, em resumo: (i) preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, por violar os artigos 5º, LV da CF/88 e 142 e 146 do CTN, tendo em vista que manteve o lançamento em razão de suposta ausência de comprovação da relação de emprego entre o CITIBANK e seus diretores, fundamento diverso daquele contido na autuação, que se baseou na impossibilidade de existência de relação de emprego entre administradores e a sociedade; e, no mérito, (ii) que, por exigência do Banco Central, a investidura dos diretores nos cargos deve ocorrer na forma prevista na legislação societária e no Estatuto Social, em atendimento aos artigos 147 da Lei das S.A., da Resolução BACEN 3.041, de 28.11.2002 e Circular BACEN 3.172, de 30.10.2002, o que não interfere na sua condição de empregado, vez que não interrompe ou suspende o seu contrato de trabalho; (iii) que os diretores empregados não estão sujeitos a mesma subordinação dos trabalhadores comuns, tendo em vista que ocupam a posição hierárquica mais elevada na estrutura da empresa, como já reconheceu a jurisprudência do TRT; (iv) que a existência de contrato de trabalho entre as partes, com pagamento de verbas nos moldes da CLT, comprova a relação de emprego e a PLR, nos moldes da Lei nº 10.101/2000, é "devida ao empregado, genericamente considerado," inclusive diretores, como, mais uma vez, já decidiu o TRT; (v) que a PLR é um direito garantido pela Constituição aos “trabalhadores urbanos e rurais”, sem qualquer exceção, de forma que a legislação não pode restringi-lo aos empregados; e (vi) que a RFB, na Solução de Consulta Cosit nº 368/2014, concluiu que o diretor estatutário, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado e sua participação nos lucros, de que trata a Lei nº 10.101/00, não integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

É relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relator.

1. ADMISSIBILIDADE

O Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 06.08.2015, consultou o referido documento em 07.08.2015 e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 08.09.2015.

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo

consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, isto é, em 07.08.2015 – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Tendo em vista que 07.08.2015 foi uma sexta-feira, o prazo para interposição do recurso voluntário teve início em 10.08.2015, segunda-feira, como determina o artigo 23, § 2º, III, do Decreto n.º 70.235/72. Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário em análise.

O recurso voluntário cumpre com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. PRELIMINAR

Sustenta o Recorrente, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, por violar os artigos 5º, LV, da CF/88 e 142 e 146 do CTN, tendo em vista que manteve o lançamento em razão de suposta ausência de comprovação da relação de emprego entre o CITIBANK e seus diretores, fundamento diverso daquele contido na autuação, que se baseou na impossibilidade de existência de relação de emprego entre administradores e a sociedade.

No Termo de Verificação Fiscal, Autoridade Fiscal, de fato, partiu do pressuposto de que as participações e gratificações pagas a diretores que exercem a função de administração da sociedade são indedutíveis na apuração do lucro real – independentemente de o Recorrente conferir natureza empregatícia à relação com seus diretores. Confira-se:

“5.6 Destarte, conclui-se que a administração da sociedade, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012, competia à Diretoria.

5.7 Apesar da previsão estatutária de que a administração da sociedade compete à Diretoria, conforme apresentado nos itens anteriores, o contribuinte considera seus diretores como empregados, conforme se verifica pelas informações declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social e DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. Na GFIP os diretores são declarados na Categoria 1 – Empregado e, na DIRF, no Código de Retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado.

5.8 Em contraste com as declarações descritas no item anterior, o banco informa seus diretores em DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica como Diretores Sem Vínculo Empregatício. (...)

5.11 Entretanto, independentemente da classificação atribuída pelo contribuinte 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 (fls. 355-356).

A decisão recorrida, por sua vez, entendeu que, no caso concreto, era relevante a análise do vínculo entre diretores e empresa, o que deveria ser comprovado pelo Recorrente. Confira-se:

“3.15. Daí a importância, para o caso concreto, da análise sobre o vínculo que os diretores têm com a empresa, ora Impugnante. Se estatutário, aplicam-se os artigos 303 e 463 do RIR/99. Se empregatício, o § 3º do artigo 299 do RIR/99 e o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 10.101, de 2000. (...)

3.25. Por sua vez, cabe à impugnante a prova de que, não obstante os administradores sejam eleitos na forma prevista nos estatutos sociais e que tais estatutos prevejam que a gestão e a representação da sociedade compete à diretoria, existiriam fatos não ponderados pela Fiscalização que permitem concluir que os administradores em questão seriam, de fato, empregados. (...)

3.44. Para que a interessada comprovasse o alegado, deveria ter juntado aos autos provas que revelassem o dia a dia da administração. Estas provas deveriam expor o conteúdo da comunicação entre os executivos estrangeiros e a administração local, de modo a não deixar dúvidas de que os administradores agem com subordinação total, em estrita obediência às ordens que chegam do exterior das quais dependem para realizar suas atividades” (fls. 1009 – 1014).

Diante disso, entendo que, de fato, a decisão da DRJ alterou o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no lançamento. Isso porque, a Autoridade Fiscal justificou o lançamento no fato de o Estatuto Social ser suficiente para evidenciar que os diretores do CITIBANK são administradores da sociedade; enquanto a decisão recorrida fundamenta a manutenção do lançamento na ausência de comprovação, pelo ora Recorrente, de que os diretores são empregados, apesar do que dispõe o seu Estatuto Social.

Thais de Laurentiis¹, ao tratar da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária, explica que, em sua modalidade intraprocessual, tal garantia limita a mudança de interpretação pela Administração Tributária proferida em dois atos sucessivos e igualmente válidos, de forma que seus efeitos devem, necessariamente, ser *ex nunc*, por força, dentre outros, do art. 146 do CTN. Para ilustrar, a autora cita o seguinte exemplo, perfeitamente aplicável ao presente caso:

“Propõe-se o seguinte exemplo de aplicação do art. 146 nesse tipo de caso: é formalizada uma autuação de IRPJ afirmando que o contribuinte deduziu indevidamente de sua base despesa não comprovada. O sujeito passivo, instaurando o processo por meio da impugnação, comprova que efetivamente incorreu na despesa. Não pode a DRF em diligência, a DRJ ou o Carf em julgamento apresentarem entendimento no sentido de manter o auto de infração porque, apesar de comprovada, aquela despesa é desnecessária”.

A mudança de critério jurídico tem por consequência a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa, nos termos do art. 59, II do Decreto n.º 70.235/72. Ocorre que, de acordo com o §3º do referido dispositivo legal, quando o julgador “puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade” – como é o caso, conforme será tratado adiante -, “não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Diante do exposto, acolho a preliminar de nulidade da decisão recorrida, mas, em razão do previsto no §3º do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, deixo de mandar repetir o ato, em razão do julgamento de mérito proferido a seguir.

3. MÉRITO

¹ LAURENTIIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022, p. 272-273.

3.1 Dedutibilidade de PLR, bônus e gratificações pagas a diretores empregados

No mérito, a discussão que ora se trava reside, basicamente, em saber se os lucros, bônus e gratificações pagos pelo Recorrente aos seus diretores, que exercem a administração do CITIBANK, devem ser adicionados na apuração do lucro real.

Para embasar a lavratura do auto de infração, a Autoridade Fiscal invocou, dentre outros, os artigos 303 e 463 do RIR/99, que assim dispõem:

“Art. 303. Não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica”.

“Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores”.

O Recorrente, por sua vez, sustenta que seus diretores são empregados, razão pela qual aos lucros, bônus e gratificações a eles pagos se aplica o § 3º do art. 299 do RIR/99, além do §1º do art. 3º da Lei n.º 10.101/00:

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

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem”.

“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”.

Da leitura dos dispositivos supra se extrai que as participações e gratificações, quando pagas a administradores da pessoa jurídica, são indedutíveis na apuração do IRPJ, mas, quando pagas a empregados, podem ser deduzidas como despesa operacional.

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

² BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas. Vol. 1. Rio de Janeiro; JUSTEC, 1979, p. 384/385.

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 4.506/64³ e o art. 463 do RIR/99 tem por base legal o art. 58, § único do Decreto-Lei nº 1.598/77⁴. 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 Oliveira⁵ 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.

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

³ "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".

⁴ "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 assembleia 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".

⁵ Fundamentos do Imposto de Renda (2020), São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

executam a mesma função, porém, com a manutenção do vínculo de emprego. E, nesse ponto, parece concordar a decisão recorrida (fls. 1011 e 1013):

“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 n.º 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” (grifamos).

Tanto é assim que o art. 12 da Lei n.º 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.

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).

Cumpram 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.

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.

3.2 Incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Sustenta o Recorrente a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício. O tema, entretanto, está pacificado no âmbito deste conselho, sendo objeto 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”.

Assim, não subsiste a alegação de não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

4. CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço o recurso voluntário, acolho a preliminar de nulidade, mas deixo de mandar repetir o ato, como autoriza o 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, em

razão do resultado do presente julgamento. No mérito, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Redator designado.

Desde já, é imprescindível destacar que o presente voto vencedor tem por objeto somente a tese levantada pela Conselheira Relatora a respeito da nulidade da decisão proferida pela DRJ, com base na alegação de que ela teria realizado verdadeira inovação.

Com isso, percebe-se que, superada a aludida nulidade, a qual, na visão da maioria da Turma de Julgamento, seria inexistente, o restante do voto proferido pela Conselheira Relatora deverá ser observado integralmente.

Feita tal ressalva, pedimos as devidas vênias ao voto da Conselheira Relatora, muito bem fundamentado, como de praxe, para não concordar com a alegação de nulidade levantada pelo contribuinte em sede de recurso voluntário.

Na visão do contribuinte, o acórdão recorrido teria mantido o lançamento tributário com base na “suposta ausência comprovação da relação de emprego entre o CITIBANK e seus diretores”, ao passo que o fundamento original do lançamento tributário seria pela “impossibilidade de existência de relação de emprego entre administradores e a sociedade”. Segundo alega, a autoridade fiscal teria adotado como premissa o fato de que as participações e gratificações pagas a diretores que exercem a função de administração da sociedade são indedutíveis na apuração do lucro real, independentemente de o contribuinte conferir natureza empregatícia à relação com seus diretores. Já a decisão recorrido considerou ser relevante análise do vínculo entre diretores e empresa, o que deveria ser comprovado pelo contribuinte. Ao contrário do consignado pelo voto vencido, tal fato não caracteriza alteração de critério jurídico e inovação de fundamentos, o que seria passível de nulidade.

Em verdade, a DRJ tão somente confirma o lançamento fiscal, com base nos fundamentos existentes desde o momento de lavratura do auto de infração. Por óbvio, que o acórdão recorrido leva em conta outros fatos, pois o próprio contribuinte apresenta suas razões contrárias ao lançamento, apresentando provas e argumentos, o que, de fato, precisam ser refutados pelo acórdão de julgamento. Com isso, não há que se falar em aperfeiçoamento do lançamento, no sentido de que houve inovação ou alteração nos fundamentos e critérios jurídicos adotados anteriormente. Há apenas um aperfeiçoamento do lançamento, tendo em vista novos argumentos lançamentos com o objetivo de refutar a impugnação do contribuinte. O acórdão recorrido entra mais a fundo no próprio lançamento, mas confirmando-o nos exatos termos do lançamento fiscal, o que, aliás, é decorrência da própria dialeticidade processual.

Em vista do exposto, por não vislumbrar qualquer inovação ou alteração de critério jurídico no acórdão recorrido, rejeitamos a preliminar de nulidade.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo