



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721152/2014-19
ACÓRDÃO	1101-001.748 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ITAUCARD S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ. MUDANÇA DE CRITÉRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

É nulo o acórdão referente ao julgamento de primeira instância que modifica o critério jurídico (leia-se, motivo aliado à motivação do ato administrativo) adotado pela autoridade fiscal no lançamento tributário, conforme disciplina o artigo 146 do CTN. Permitir que nova interpretação e enquadramento legal dos mesmos fatos analisados na autuação seja feita pela DRJ, vai na contra mão do direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, fulminando o duplo grau de jurisdição administrativa, o que enseja a nulidade prevista no artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

Caso concreto em que a decisão proferida pela DRJ está alinhada as premissas fáticas e jurídicas estabelecidas pelo Termo de Verificação Fiscal.

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

Comprovada a existência de vínculo empregatício dos diretores, que nos autos ficou evidenciado pelo elemento da subordinação, não se pode deixar de aplicar as determinações dos arts. 299, § 3º, 359 e 462, III, do RIR/1999 e art. 3º, § 1º da Lei nº 10.101/2000, pois vigentes à época dos fatos, implicando na dedutibilidade dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados e de eventuais gratificações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Edmilson Borges Gomes e Efigênio de Freitas Júnior. O Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, contra Acórdão da DRJ, que julgou improcedente impugnação administrativa contra auto de infração, referente a Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), para formalizar exigência de crédito tributário formado pelo principal, mais multa e juros), por considerar indedutíveis gratificações e remunerações atribuídas a dirigentes ou administradores.

Para síntese dos fatos, reproduzo parcialmente o relatório do Acórdão combatido:

Descrição da infração imputada

Conforme auto de infração, (...), o lançamento foi motivado pela seguinte infração:

GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES

GRATIFICAÇÕES INDEDUTÍVEIS – Participações nos Lucros ou Resultados, Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada.

(...)

Os pagamentos efetuados aos administradores a título de Participação nos Lucros não estão sujeitos às disposições contidas na Lei nº 10.101, de 2000, não podendo dessa forma serem considerados como despesa operacional do período, assim como aqueles efetuados sob a forma de Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada. Como decorrência, não podem ser deduzidos do Lucro Líquido do Exercício para a apuração do Lucro Real. Ao contrário, devem ser a ele adicionados.

(...)

Enquadramento Legal

Como enquadramento legal foram citados: Fatos geradores ocorridos (...): art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278 e 303 do RIR de 1999 Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 303 e 463 do RIR de 1999.

Cientificação do lançamento e impugnação apresentada

(...)

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação administrativa, sustentando: a) a Inaplicabilidade da Regra do § 1º do Artigo 152 da Lei das S.A; b) a Improcedência da Alegação Fiscal Quanto à Condição dos Diretores; c) a Inaplicabilidade dos Artigos 303 e 463 do RIR, de 1999 ao Caso Concreto; d) o Não Cabimento Da Exigência De Multa Por Suposta Infração Cometida Pela Incorporadora; e) a Não Incidência de Juros de Mora Sobre Multa de Ofício

Nada obstante, o Acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação administrativa, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do Fato Gerador: (...)

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, de 1999 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 OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA

SUCESSORA.

A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, para afastar o auto de infração lavrado, e sustentando, em síntese: i) a legitimidade dos pagamentos de PLR efetuados aos administradores, por sua vez desdobrado nas alegações: i.1) a improcedência das alegações fiscais quanto à aplicabilidade do artigo 152 da lei das S.A. ao caso; i.2.) a inexistência de

incompatibilidade entre a condição de diretor estatutário e diretor empregado; i.3) a improcedência da alegação fiscal quanto à condição de seus diretores; i.4) a inaplicabilidade dos artigos 303 e 463 do RIR/99 ao caso concreto; i.5) a participação nos lucros e resultados é direito garantido pela Constituição aos "trabalhadores urbanos e rurais" podendo ser paga aos diretores; i.6) da nulidade da r. decisão recorrida que mantém o auto de infração por argumento nele não ventilado; ii) o não cabimento da exigência de multa por suposta infração cometida pela incorporada; iii) a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração de fls. 206 a 221, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), decorrente da glosa de despesas relativas ao pagamento de PLR a Diretores e Dirigentes:

GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES

GRATIFICAÇÕES INDEDUTÍVEIS - Participações nos Lucros ou Resultados, Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada.

A administração da sociedade em questão compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, de 01 de janeiro de 2010 a 04 de setembro de 2012, e, a partir desta última data, somente à diretoria. Entretanto, muito embora os pagamentos das participações tenham sido realizados aos administradores da sociedade, eles foram registrados nas folhas de pagamento e nos lançamentos contábeis como se tivessem sido realizados a empregados.

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, de 1976, quanto ao seu próprio Estatuto Social.

Os pagamentos efetuados aos administradores a título de Participação nos Lucros não estão sujeitos às disposições contidas na Lei nº 10.101, de 2000, não podendo dessa forma serem considerados como despesa operacional do período, assim como aqueles efetuados sob a forma de

Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada. Como decorrência, não podem ser deduzidos do Lucro Líquido do Exercício para a apuração do Lucro Real. Ao contrário, devem ser a ele adicionados.

O banco provisiona, durante o exercício, os valores da Participação nos Lucros em contas de provisão. Ao final do exercício, adiciona os valores provisionados ao Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro Real, por se tratarem de provisões indedutíveis. No exercício seguinte, quando do pagamento dos valores aos Administradores, considera-os como despesa dedutível do exercício, excluindo os montantes do Lucro Líquido.

Os montantes pagos a título de Participação nos Lucros, Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada aos Administradores foram considerados despesas dedutíveis pelo banco, descumprindo a legislação vigente. Destarte, tais valores devem ser adicionados ao Lucro Líquido do exercício para fins de apuração do Lucro Real.

Diante do exposto, apurou-se as bases de cálculo da Participação nos Lucros dos Administradores, Bônus e Gratificação Especial Não Ajustada, obtidas a partir de dados constantes nas folhas de pagamento, bem como em planilha, contendo os pagamentos de participação nos lucros por beneficiário, fornecida pelo banco. Tais dados foram extraídos e confirmados a partir das folhas de pagamento e da contabilidade do Banco Credicard S.A.. Esses valores encontram-se na Relação de Pagamentos de Participação nos Lucros dos Administradores por Beneficiário, Relação de Pagamentos de Bônus à Diretoria por Beneficiário e Relação de Pagamentos de Gratificação Especial Não Ajustada à Diretoria por Beneficiário, em anexo.

O Acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação administrativa, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do Fato Gerador: (...)

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, de 1999 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 OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA.

A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Feito esse breve escorço, passa-se a analisar as alegações da Recorrente, ainda que não na ordem apresentada em sua petição.

A recorrente alega a nulidade da decisão recorrida, por suposta inovação.

Segundo ela, a r. decisão recorrida **inovou por completo quanto ao fundamento da autuação**, pois enquanto a **fiscalização** entendeu que **a eleição dos empregados da sociedade incorporada pelo Recorrente para o cargo de diretor estatutário é incompatível com manutenção da relação de emprego (tese de direito)**, a decisão recorrida admite a possibilidade dessa cumulação, alegando apenas que **não teria sido comprovado o trabalho dos diretores sob dependência do empregador (questão de um dos requisitos previstos no artigo 3º da CLT para a configuração da relação de emprego)**.

Para fundamentar alega que o próprio Fiscal autuante apurou a existência de relação de emprego entre os Diretores e a sociedade incorporada pelo Recorrente, jamais tendo alegado que ela não teria sido comprovada, nos termos do item 6.11 do TVF.

Contudo, não é isso que se extrai do referido termo, em que se afirma peremptoriamente que:

5.9 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 administração da companhia será exercida pela Diretoria; (ii) a remuneração anual global dos Administradores será fixada pela Assembleia Geral; (iii) a Diretoria será eleita pela Assembleia Geral; (iv) a eleição da Diretoria deverá ser aprovada pelo Banco Central; (v) a representação da companhia será feita por um ou dois Diretores ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

(...)

6.6 Entretanto, 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, como Diretores com Vínculo Empregatício, quando de fato e de direito são Administradores, isto é, não possuem vínculo empregatício, não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei nº 10.101/00, exclusiva para a Participação nos Lucros dos empregados.

Do extrato acima, verifica-se que o fiscal entendeu que, no caso concreto, os diretores seriam administradores da sociedade, portanto, havendo discordância fática quanto a sua classificação, mesmo ponto que foi adotado pela decisão recorrida.

Assim, **não vislumbro a alegada alteração de critério jurídico.**

A Recorrente sustenta também que 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, é absolutamente irrelevante para o caso concreto, já que **o Banco Citicard S.A., que praticou o suposto fato gerador (e que foi já sob a denominação de Banco Credicard S.A.), posteriormente incorporado pelo Recorrente, não se utilizou dessa faculdade no período autuado, mesmo porque estatutos não previam tal distribuição.**

Acresce que a possibilidade da previsão estatutária de distribuição de lucros aos administradores estabelecida pelo artigo 152 da Lei das S.A., seja ela ou não exercida (no caso da sociedade incorporada pelo Recorrente não era), **não impede que a sociedade delibere que seus administradores sob qualquer outra forma participem dos seus lucros e recebam bônus ou gratificações.**

Aduz ainda que a sociedade incorporada pelo Recorrente, que não previa para seus administradores a participação estatutária nos lucros cuja possibilidade é admitida no artigo 152, utilizando do legítimo poder de dispor livremente de seu lucro e considerando que seus administradores também são empregados, **houve por bem isonomicamente não excluir seus administradores do acordo de PPR aplicável aos demais empregados e celebrado nos termos previstos pela Lei nº 10.101/00.**

Alega ainda que, no caso concreto, não há dúvidas de que a prestação de serviços dos Diretores da sociedade incorporada pelo Recorrente ocorreu e ocorre **sob o comando empresarial**, já que os Diretores são **subordinados** ao Conselho de Administração integrado por acionistas, a quem cabe não apenas *"eleger e destituir os diretores e fixar-lhes atribuições"* (artigo 9º, III do Estatuto Social - fl. 175 dos autos), mas também *"fiscalizar a gestão dos Diretores"* (artigo 9º, V do Estatuto Social - fl. 176 dos autos).

Defende ainda a partir de precedentes judiciais que i) não há incompatibilidade entre a investidura especial e a relação de emprego, (ii) a existência de contrato de trabalho firmado entre as partes com pagamento de verbas nos moldes da CLT é definitivo para comprovar a relação de emprego e (iii) que a PLR nos moldes da Lei nº 10.101/2000 é *"devida ao empregado, genericamente considerado,"* inclusive diretores.

Esclarece também que todos os administradores da sociedade incorporada pelo Recorrente, mesmo aqueles que eram estatutários em atendimento às exigências do BACEN, eram empregados, como consta da GFIP e DIRF (fato atestado inclusive pelo i. fiscal autuante) e demonstram os comprovantes de pagamento de salário e encargos inerentes (doc. 02 da impugnação), cumprindo a sociedade incorporada pelo Recorrente todas as obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias inerentes à relação de vínculo empregatício.

Sustenta ainda que **a absoluta dicotomia entre "empregados" e "administradores" não é amparada por lei alguma, nem mesmo pela lei previdenciária, sendo que a Lei nº 8.212/91, pelo contrário, expressamente prevê como segurado obrigatório o "diretor empregado".**

Defende que, sendo os administradores estatutários da sociedade incorporada pelo Recorrente diretores empregados, a regra que se aplica ao caso concreto (além do § 1º do artigo

3º da Lei nº 10.101/00 no que se refere especificamente à participação nos lucros) não é o artigo 303 do RIR/99, mas sim o § 3º do artigo 299 do RIR/99.

Por fim, aduz que a participação nos lucros e resultados é direito garantido pela constituição aos "trabalhadores urbanos e rurais" podendo ser paga aos diretores.

Pois bem, a possibilidade de dedução da distribuição de lucros e participações a empregados está prevista expressamente na Lei 10.101/2000:

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.

Este dispositivo repercutiu no art. 371 do RIR/18 e no art. 526 do RIR/18:

Art. 371. Para fins de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou nos resultados, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, no próprio exercício de sua constituição (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou nos resultados da empresa em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 2º).

(***)

Art. 526. 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, caput):

I - asseguradas as debêntures de sua emissão; e

II - atribuídas aos seus empregados, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou do contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, e no art. 371.

Assim, a questão central é averiguar se os valores distribuídos a título de lucro e participação aos diretores seriam dedutíveis como despesa operacional ou não, a partir da consideração – ou não – da situação empregatícia atribuível pelo Recorrente à Diretoria e, em especial, se esses cumprem os requisitos legais para sua dedução.

A recorrente, por seu turno, **buscou demonstrar**, com a apresentação dos documentos que evidenciam a caracterização dos diretores como empregados (fato incontroverso!), registrados em Carteira de Trabalho e Previdência Social ("CTPS"), nos termos do artigo 3º da CLT.

Inclusive, restou evidenciado no Termo de Verificação Fiscal (fls 244):

6.6 Entretanto, 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, como Diretores com Vínculo Empregatício, quando de fato e de direito são Administradores, isto é, não possuem vínculo empregatício, não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei nº 10.101/00, exclusiva para a Participação nos Lucros dos empregados.

Reforce-se que 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 mesmo passo, mencione-se a Súmula nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho, onde 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.

A questão, portanto, a ser considerada para verificar a dedutibilidade ou não dos valores distribuídos a título de PLR, **subsiste no elemento “subordinação”**.

Existindo subordinação (diretores-empregados), entendo que 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 entendeu 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, já que o empregado elevado ao cargo de diretor passar a atuar não mais “a mando” do banco, mas “em seu nome”.

Ainda, observe-se que o art. 7º da CRFB/88 garante aos trabalhadores, a participação nos lucros ou resultados desvinculada da remuneração, assim como participação (excepcional) na gestão da empresa:

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; Assim, não há dúvida de que a existência de subordinação é elemento para caracterização da dedutibilidade desses valores pleiteados.

Nesse sentido, já decidiu inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 9202-009.801, da 2ª Turma da CSRF (processo n. 16327.721091/2015-62), ao reconhecer a dedutibilidade para diretores empregados de instituição bancária que apresentavam comprovado vínculo de subordinação com o Conselho Administrativo e o Diretor Presidente:

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).

Assim, entendo que, contrariamente ao entendimento da fiscalização e do Acórdão recorrido, **os artigos do Estatuto Social demonstram se auferir vínculo efetivo de subordinação dos Diretores frente à Sociedade Empresarial, sendo verdadeiros empregados.**

Essa caracterização pode ser observada através da análise dos documentos juntados aos autos, a exemplo do próprio registro regular do contrato de trabalho dos Diretores, inclusive com a juntada da documentação pelo Recorrente, e que, a despeito de manter Diretores responsáveis pela gestão da empresa, os documentos acostados aos autos evidenciam que a atribuição dos Diretores registrados como empregados **atuavam sob subordinação da empregadora.**

Ademais, a mesma situação fática foi averiguada no Acórdão n. 2401004.795 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento e decorrente do julgamento em instância recursal do processo n. 16327.721150/2014-11, sob relatoria do Conselheiro Cleberson Alex Friess, em que a conclusão foi no mesmo sentido deste voto:

b) Participação nos Lucros ou Resultados (Administradores)

98. Com o propósito de compreender a motivação da autoridade lançadora no tocante à constituição do crédito tributário relativamente à Participação

nos Lucros ou Resultados paga a administradores da sociedade fiscalizada, é indispensável a transcrição de excertos do Relatório Fiscal (fls. 644/661):

6.16 (...) 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 pelo segurados empregados. A "contrario sensu", a participação paga

ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado será considerada como base de incidência das Contribuições Previdenciárias pro falta de previsão legal de não incidência. (...)

6.30 Apesar da previsão estatutária de que a administração da sociedade compete à Diretoria, conforme apresentado nos itens anteriores, o banco 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, DIRF Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. Na GFIP os diretores são declarados na Categoria 1 - Empregado, na DIPF, no Código de Retenção 0561 - Rendimentos do Trabalho Assalariado; e, na DIPJ, como Diretores com Vínculo Empregatício.

6.31 Além disso, em Carta-Protocolo, de 18 de novembro de 2013, o banco esclarece considerar seus Administradores, os diretores, como empregados e pagar a participação dos primeir

os juntamente com a dos últimos. Na Carta-Protocolo, de 24 de abril de 2014, afirma ainda que os "diretores desta em presa tem contrato de trabalho com vínculo empregatício e para fins tributários e previdenciários são considerados como empregados." E, em Carta-Protocolo, de 19 de setembro de 2014, mais uma vez assevera "que todos os diretores da empresa possuem vínculo empregatício, devidamente registrados como funcionários em concordância com as regras da CLT."

6.32 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 administração da companhia será exercida pela Diretoria; (ii) a remuneração anual global dos Administradores será fixada pela Assembleia Geral; (iii) a Diretoria será eleita pela Assembleia Geral; (iv) a eleição da Diretoria deverá ser aprovada pelo Banco Central; (v) a representação da companhia será feita por um ou dois Diretores ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores. (...)

6.40 (...) 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, como Diretores com Vínculo Empregatício, quando de fato e de direito são Administradores, isto é, não possuem vínculo empregatício, não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei nº 10.101/00, exclusiva para a Participação nos Lucros dos empregados. (...)

6.50 Foram encontrados, no período auditado, pagamentos de Participação nos Lucros aos Administradores aos seguintes diretores estatutários: - Francisco Cláudio Alves de Queiroz Facó - diretor entre janeiro de 2010 e fevereiro de 2012; e - Leonel Dias de Andrade Neto - diretor entre janeiro de 2010 e outubro de 2012. (...)

99. Na ótica do agente fiscal, corroborada pela decisão de piso, o diretor estatutário, nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, é considerado contribuinte individual, independentemente da existência de contrato de trabalho

como diretor empregado, não lhes sendo aplicáveis as normas de Participação nos Lucros ou Resultados previstas na Lei nº 10.101, de 2000. Essa é, pois, a delimitação da acusação fiscal.

100. Pois bem. A Lei nº 10.101, de 2000, é aplicável apenas no caso de pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados pactuados entre empresa e seus segurados empregados.

100.1 Não vou alongar-me nos fundamentos, pois desnecessário ao caso em apreço. Apenas lembro que o inciso X do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, explicita a não incidência tributária sobre a Participação nos Lucros ou Resultados, de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000, que rege a matéria: Art. 214 (...) § 9º Não integram o salário de contribuição, exclusivamente: (...)

X

a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (...) (GRIFEI)

101. A concepção tradicional do diretor eleito na forma do estatuto social nas sociedades por ações é como órgão da companhia, exercendo os poderes estatutários sem vínculo de emprego. No âmbito da legislação previdenciária, são qualificados como contribuintes individuais.

102. Ocorre que a sofisticação da atividade empresarial no mundo contemporâneo comporta, no âmbito das sociedades por ações, a figura do diretor empregado. A existência ou não de relação de emprego entre sociedade e seus diretores não pode ser conferida tão somente pela forma de escolha destes, ou pelo simples fato de exercerem cargos de administração da companhia.

103. Mais importante, com absoluta certeza, é verificar as características da relação mantida entre os diretores e o Conselho de Administração. Havendo traços de subordinação jurídica, existirá provavelmente relação de trabalho na condição de empregado, nos termos da CLT.

104. No tocante à legislação previdenciária, o art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, qualifica, expressamente, o diretor empregado como segurado empregado:

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; (...) (GRIFEI)

105. Nesse passo, conforme atesta o Termo de Verificação Fiscal, a recorrente sempre reconheceu a existência de subordinação dos dois diretores da sociedade incorporada, mesmo que estatutários, mantendo as características inerentes à relação de emprego, com preenchimento do vínculo de segurado empregado na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e nas demais declarações fiscais, além do cumprimento das obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias inerentes à relação empregatícia.

105.1 Na fase de impugnação, inclusive, trouxe aos autos cópias das fichas

financeiras, em que se verifica o pagamento de ordenados, gratificações e descontos dos encargos inerentes à relação de emprego, no período da autuação (fls. 1.096/1.136).

106. A Lei nº 10.101, de 2000, tampouco a legislação previdenciária, faz distinção entre o empregado tradicional e diretor empregado. Configurada a condição de diretor empregado, os beneficiários podem receber pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados sob a égide das disposições da Lei nº 10.101, de 2000, os quais escapam à tributação das contribuições previdenciárias, assim como das contribuições reflexas devidas a terceiros.

107. Como cediço, a prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato jurídico afirmado. Em outras palavras, caberia à autoridade lançadora,

mediante a linguagem de provas, refutar a relação de emprego afirmada pela recorrente, mediante demonstração da inexistência de um ou mais requisitos do vínculo empregatício do art. 3º da CLT. Contudo, a fiscalização não se desincumbiu do seu dever probatório.

108. É bom ressaltar que a decisão recorrida, para não acatar os argumentos da impugnação, mantendo a autuação fiscal, desenvolveu um raciocínio meramente teórico no sentido de que a ligação entre a companhia e os diretores estatutários não apresentava todos os elementos típicos da relação de emprego, tais como a subordinação jurídica e o recebimento de salários.

109. Por fim, esclareço que a linha de entendimento aqui perfilhada está em consonância com a própria interpretação da legislação tributária realizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vinculante no âmbito daquele órgão, por meio da Solução de Consulta nº 368, de 18 de dezembro de 2014, cuja ementa está reproduzida abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DECONTRIBUIÇÃO. 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-decontribuição, 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 o 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-decontribuição, 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. 110.

Exposto assim, cabe decotar do lançamento fiscal o crédito tributário relacionado aos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores (Levantamento Fiscal "PA").

Por tais fundamentos restou ementada a decisão recursal da seguinte forma:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SEGURADOS EMPREGADOS.

O diretor estatutário, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção na sociedade por ações, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de

e empregado, e a sua Participação nos Lucros e Resultados da empresa, quando de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Portanto, trazendo essas reflexões ao caso em tela, e considerando que, também na presente lide, a autoridade tributária não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar que o vínculo firmado entre o diretor e a empregadora não apresentava subordinação, mas, ao contrário: conforme as provas acostadas aos autos, tais elementos, na prática, corroboram para o reconhecimento do vínculo empregatício, pois decorrente da subordinação evidenciada entre diretores/administradores empregados e a empregadora, e, sendo assim, **entendo cabível a dedução de tais valores pagos a título de participação nos lucros e resultados de diretores empregados da recorrente bem como de eventuais gratificações, nos termos dos arts. 299, § 3º, 359 e 462, III, do RIR/1999 e do art. 3º, § 1º da Lei nº 10.101/2000.**

Conclusão

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**

Despesas com pagamento de PLR e gratificações a diretores

Trata-se de declaração de voto para elencar os motivos pelos quais entendo que são indedutíveis do IRPJ as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica independente de ter ou não vínculo empregatício, conforme fundamentos a seguir.

2. A matéria está regulamentada pelo RIR/99 nos seguintes artigos:

Decreto 3.000, de 1999 – Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99)

CAPÍTULO V - LUCRO OPERACIONAL

Seção III - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I - Disposições Gerais

Despesas Necessárias

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

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

[...]

Pagamento a Pessoa Física Vinculada

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).

[...]

Subseção XVII

Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa

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).

[...]

CAPÍTULO IX - LUCRO DISTRIBUÍDO E LUCRO CAPITALIZADO

Seção I - Participações

Subseção I

Participações Dedutíveis

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):

[...]

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;

III - **atribuídas aos trabalhadores** da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

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).

3. As normas legais que orientam o regulamento do imposto de renda são as seguintes:

Lei 4.506, de 1964

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.

[...]

§ 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.

[...]

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva 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. (Grifo nosso)

Decreto-lei 1.598, de 1977:

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**. (Grifo nosso)

Lei 10.101, de 2000 (origem MP 1.769-55, de 1999), que trata da participação nos lucros e resultados:

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. (Grifo nosso)

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. Com base nos fundamentos elencados acima, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº **9101-007.015, de 06/06/2024**, por voto de qualidade, conforme voto vencedor da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora Designada, decidiu o que segue:

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.

9. Esses os fundamentos porque neguei provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior