



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.721144/2015-45</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.452 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BTG PACTUAL GESTORA DE RECURSOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO PAGAS A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NÃO ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente em relação aos lançamentos de IRPJ, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação aos

lançamentos de CSLL, cancelando-os, conforme entendimento da administração expresso na Solução de Consulta COSIT nº 546/2017 e na IN RFB nº 1.700/2017. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela BTG PACTUAL GESTORA DE RECURSOS LTDA, em face de auto de infração de **IRPJ e CSLL** relativos aos **anos-calendário de 2010 e 2011**, que totalizam um crédito tributário de R\$ 5.233.342,65 para IRPJ e R\$ 3.140.048,36 para CSLL, ambos acrescidos de juros de mora e multa proporcional.

A Fiscalização autuou a empresa por não adicionar os pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a dois diretores-empregados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando tais diretores como administradores para fins fiscais. A fundamentação da Fiscalização baseou-se na **cláusula 6ª do Contrato Social** da Recorrente, que designa nominalmente os administradores, incluindo os diretores em questão. Alegou que, para fins fiscais, a qualidade de administrador prevalece, não importando a qualificação atribuída pelo contribuinte. Citou expressamente os **artigos 249, inciso I, 303, 357, parágrafo único, inciso I, e 463 do RIR/99**, que vedam a dedução de gratificações ou participações nos lucros atribuídas a dirigentes ou administradores. Adicionalmente, invocou a **Solução de Consulta COSIT nº 89, de 24 de março de 2015**, a qual dispunha que as participações nos lucros atribuídas a administradores, inclusive aqueles com vínculo empregatício, são indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. A Fiscalização também aplicou juros de mora sobre a multa de ofício.

A Recorrente impugnou a autuação, defendendo que os beneficiários da PLR são, de fato e de direito, empregados com carteira assinada e subordinação, e que os pagamentos foram devidamente delineados com base na **Lei nº 10.101/2000** e no **Art. 359 do RIR/99**. Argumentou que a própria DRJ/FNS havia reconhecido o vínculo empregatício de um dos diretores em autuação previdenciária correlata (PA nº 16327.721143/2015-09). Subsidiariamente, mesmo que a PLR fosse descaracterizada da Lei nº 10.101/2000, alegou que os valores seriam dedutíveis

como gratificações ou parcelas integrantes do salário-de-contribuição, nos termos do **Art. 299, §3º, do RIR/99**.

Quanto à **CSLL**, a Recorrente defendeu a inaplicabilidade das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ, fundamentada no **Princípio da Legalidade** e na autonomia da base de cálculo da contribuição, que não contém previsão expressa para tais adições. Citou jurisprudência do CARF que afastaria as regras de indedutibilidade do IRPJ da CSLL. Adicionalmente, a Recorrente contestou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, apontando a ausência de base legal e a jurisprudência da CSRF que se opõe a essa prática.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/FNS) julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário para IRPJ e CSLL, incluindo os juros sobre a multa de ofício.

## VOTO

### Conselheiro Rafael Zedral - Relator

#### Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

#### DO MÉRITO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ que manteve lançamentos de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, sob o fundamento de ausência de adição à base de cálculo dos valores pagos a título de **Participação nos Lucros e Resultados (PLR)** a dois **diretores (que a defesa afirma serem também empregados)**.

Entendeu a Fiscalização que tais pagamentos não poderiam ser deduzidos, porquanto os beneficiários deveriam ser enquadrados como **administradores, ainda que possam também ser classificados como empregados**. Para sustentar essa conclusão, a autoridade fiscal amparou-se na **cláusula sexta do Contrato Social** da Recorrente, a qual designa nominalmente os administradores, incluindo, entre eles, os diretores contemplados com a PLR:

7. Da leitura do Contrato Social da BTG Pactual Gestora de Recursos LTDA, verifica-se na cláusula 6ª quem são os administradores da sociedade: “

*“A administração da Sociedade competirá aos Srs (i) Antonio Carlos Porto Filho; (ii) **Carlos Daniel Rizzo da Fonseca**; (iii) Iuri Rapoport, (iv) João Marcello Dantas Leite; (v) **Marcelo Pechinho Hallack**; (vi) Roberto Balls Sallouti e (vii) Jonathan David Bisgaier, sendo que a posse deste último etá condicionada a obtenção de visto permanente de residência no Brasil, todos*

*eleitos para mandatos de 03 (três) anos, podendo ser reeleitos, os quais estão dispensados de prestar caução em garantia de sua gestão e terão poderes para, isoladamente, observados os termos deste Contrato Social: administrar, orientar e dirigir os negócios sociais, contratar e dispensar empregados da Sociedade, abrir, movimentar e encerrar contas bancárias, bem como emitir, endossar, aceitar e descontar cheques e títulos de crédito, em operações ligadas às finalidades sociais, representar a Sociedade, em juízo ou fora dele, perante quaisquer pessoas, naturais ou jurídicas, de direito público ou privado, inclusive perante repartições públicas federais, estaduais e municipais, suas autarquias e empresas públicas, adquirir, negociar e celebrar contratos, bem como assinar quaisquer outros documentos em nome da Sociedade em operações no âmbito do objeto social da Sociedade e firmar procurações outorgadas pela Sociedade que deverão ser sempre outorgadas para fins específicos e por prazo determinado não superior a 01 (um) ano, salvo as procurações outorgadas a advogados para representação da Sociedade, as quais não estarão limitadas por este prazo, sendo permitido aos administradores usar a razão social em avais, abonos, fianças, ou outras obrigações sociais de mero favor, estranhas aos interesses sociais, sendo que, nesses casos, a Sociedade será representada por 02 (dois) administradores.'*

O TVF fundamenta esta indedutibilidade no artigo 463 do então vigente decreto 3000/99, que veda expressamente a possibilidade de dedução das participações nos lucros atribuídas aos administradores, determinando que essa despesa seja adicionada ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Essa vedação **alcança as participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc.:**

#### Subseção II Participações não Dedutíveis

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).

Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei nº 691, de 18 de julho de 1969, art. 2º, parágrafo único).

A Recorrente defende que as despesas de PLR glosadas foram devidamente delineadas conforme a Lei nº 10.101/00, argumentando que a Autoridade Fiscal não contestou a conformidade da PLR sob este aspecto no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

A empresa sustenta que os beneficiários da PLR autuada, os Srs. Marcelo Pechinho Hallack e Carlos Daniel Rizzo da Fonseca, são empregados de fato e de direito, subordinando-se a seus superiores e aos quadros da empresa, e que não cabe a desqualificação de seu vínculo empregatício. Os contratos de trabalho e as carteiras de trabalho (CTPS) foram apresentados como prova da existência do vínculo empregatício para ambos os diretores, com Marcelo Pechinho Hallack admitido em 03/11/2008 e Carlos Daniel Rizzo da Fonseca em 06/03/2006.

Para corroborar seu direito, a Recorrente destaca uma decisão anterior da própria Receita Federal. Nos autos de uma autuação previdenciária correlata (PA nº 16327.721143/2015-09), a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) **reconheceu o vínculo empregatício do Sr. Marcelo Pechinho Hallack**, julgando procedente a impugnação da Recorrente e afastando a acusação fiscal de que ele seria contribuinte individual na condição de administrador.

A Recorrente argumenta que a **única razão da autuação** em debate neste processo (IRPJ e CSLL) é a alegada ausência de vínculo empregatício dos Srs. Marcelo Pechinho Hallack e Carlos Daniel Rizzo da Fonseca.

A defesa cita doutrinadores e jurisprudência administrativa que indicam a dedutibilidade de gratificações a empregados, mesmo quando os pagamentos de PLR não atendem a todos os requisitos da Lei nº 10.101/00, caso configurem remuneração com caráter de liberalidade ou gratificação. Para a Recorrente, a efetividade das despesas é inconteste, conforme aferido pela fiscalização.

Em relação à CSLL, a Recorrente alega a improcedência do auto de infração, apontando a inaplicabilidade das regras de adições do IRPJ e a ausência de previsão legal para a glosa da PLR para esta contribuição, bem como o reconhecimento da efetividade das despesas.

A fiscalização e a DRJ/FNS adotaram o entendimento de que os **diretores eleitos ou nomeados, na forma do Contrato Social, são considerados Administradores da Sociedade**, sendo irrelevante a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte.

Portanto, o cerne da controvérsia reside assim na **dedutibilidade da Participação nos Lucros e Resultados (PLR)** paga a diretores que, segundo a Recorrente, possuem **vínculo empregatício**.

Feitas estes esclarecimentos iniciais, passo a análise do caso.

De início, há que se observar que não procede o argumento da defesa de que a autuação se lastreou no argumento da inexistência de **vínculo empregatício dos Srs.** Marcelo Pechinho Hallack e Carlos Daniel Rizzo da Fonseca. Segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscal teria concluído pela indedutibilidade das despesas de PLR sob a premissa de que os diretores-empregados não seriam, de fato, empregados, por suposta ausência de subordinação inferida apenas do Contrato Social. A Recorrente alega que a fiscalização se limitou a formular alegações em tese e não verificou a realidade dos fatos *in loco*.

No entanto, a posição da fiscalização é **mais abrangente** do que apenas a ausência de vínculo empregatício. A fiscalização afirmou que as **participações nos lucros atribuídas a administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica, destacando que "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"**, e que *"eventual celebração de contrato laboral em nada alteraria sua conclusão pela necessidade de constituição do crédito tributário"*. A lei, para a fiscalização, não distingue o administrador empregado ou estatutário para fins de vedação da dedução fiscal.

O entendimento da fiscalização era que o diretor ou administrador de uma sociedade anônima, na maioria dos casos, não é empregado, mas sim um órgão da empresa, e o **vínculo jurídico é estatutário, não empregatício**.

Dessa forma, a afirmação da defesa de que a **única** razão da autuação seria a ausência do vínculo empregatício não é correta, pois a fiscalização entendeu que a vedação à dedução se aplica aos administradores **independentemente** da existência de um vínculo empregatício paralelo.

Logo, a decisão nos autos do PAF nº 16327.721143/2015-09, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) que reconheceu o vínculo empregatício do Sr. Marcelo Pechinho Hallack não afeta o argumento da Fiscalização.

E sobre o tema central desta lide, tenho que concordar com a decisão da DRJ, na medida que os valores pagos à administradores à título de PLR são indedutíveis, pelos menos quanto ao IRPJ.

Já no TFFV, a autoridade fiscal tinha citado e fundamentado seu argumento no teor da Solução de Consulta COSIT nº 89/2015 que entende que o PLR pago à administradores empregados é indedutível:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, art. 463.”

A DRJ/FNS destacou que, para efeitos fiscais, os diretores estatutários registrados como empregados foram identificados como administradores e mantêm vínculos estatutários com a empresa, o que impede a dedução dos valores pagos a título de participações nos lucros na apuração do lucro real.

A fiscalização também se baseia em jurisprudência do CARF, que reitera que a eleição para cargo de diretor estatutário suspende o contrato de trabalho do empregado, e o pagamento de participações nos resultados a administradores é indedutível por expressa disposição legal. As gratificações ou participações atribuídas a dirigentes ou administradores são indedutíveis, independentemente do vínculo (trabalhista ou estatutário).

Sobre este tema, este CARF tem confirmado a tese da Fiscalização.

Temos como exemplo os acórdãos abaixo, que em julgamentos recentes, confirmam a indedutibilidade de PLR pago à administradores, ainda que empregados:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes, para retificar a ementa do Acórdão nº 9101-007.015 nos seguintes termos:

PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO PAGAS A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

Processo: 10314.720244/2018-60. Acórdão 9101-007.298. sessão de 11/03/2025.  
Relator: Luis Henrique Marotti Toselli.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013 GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES.

INDEDUTIBILIDADE.

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

Processo: 16327.720983/2017-16. Acórdão 9101-007.169. sessão de 01/10/2024.  
Relator: Helder Jorge dos Santos Pereira Junior.

Estes julgados baseiam suas conclusões na constatação que o empregado que assume cargo de diretor tem seu contrato de trabalho suspenso, inclusive por força de Enunciado do TST (269):

DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO.



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

Esta tese também é sustentada pela autoridade fiscal no TVF (e-fls. 29):

9. Se não ocorre uma relação de subordinação então seus Diretores não são empregados enquanto exercerem cargos de diretoria e sim administradores. Nesse caso devem ser considerados diretores administradores, independente do contrato de trabalho, que neste momento é considerado suspenso.

Logo, o Acórdão recorrido não merece reparos, neste ponto, pois a eventual condição do administrador como um empregado da recorrente não o desqualifica a sua condição de administrador, tornando o pagamento do PLR indedutível da base de cálculo do IRPJ.

Situação diferente é o caso da CSLL, como veremos a seguir.

#### **Da Mudança de Entendimento da RFB quanto à CSLL (Solução de Consulta COSIT nº 546/2017)**

Importante esclarecer que após o julgamento pela DRJ, inclusive após o protocolo do Recurso Voluntário, a COSIT/RFB editou a Solução de consulta 546/2017 alterando o entendimento em relação à dedutibilidade da PLR para a CSLL. Anteriormente, a Solução de Consulta COSIT nº 89/2015 estendia as conclusões do IRPJ para a CSLL, argumentando que o Art. 57 da Lei nº 8.981/1995 aplicava as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL, resultando na indedutibilidade da PLR paga a administradores também para esta contribuição.

Contudo, a Solução de Consulta COSIT nº 546/2017 reformou expressamente a SC COSIT nº 89/2015, estabelecendo um novo entendimento, estabelecendo que, embora a CSLL compartilhe normas de apuração e pagamento com o IRPJ, ela mantém uma base de cálculo própria, conforme previsto no Art. 57 da Lei nº 8.981/1995. O Art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que determina a adição de participações nos lucros de administradores para fins de IRPJ, não é aplicável à CSLL, pois se refere expressamente apenas ao IRPJ:

“10 Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) registre-se de forma preambular que referida contribuição, embora compartilhe de parte das definições da legislação aplicada ao IRPJ, em especial as relacionadas às normas de apuração e pagamento, mantém base de cálculo própria, como consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, in verbis:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.



11 Deste modo, a conclusão aplicável ao IRPJ, acima exposta, não pode ser estendida de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL, devendo-se buscar, na legislação de regência da contribuição, comandos que tratem da matéria sob análise. A primeira hipótese a ser avaliada é a possibilidade de aplicação do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, dispositivo que determina a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ, todavia este não é aplicável à CSLL dado que o texto se refere de forma expressa apenas ao IRPJ”

A solução de consulta cita ainda a Instrução Normativa 1700/2017, que no seu anexo I contém tabela de adições ao lucro líquido, quanto a este caso, mas sem citar a CSLL:

“12 Revisitando a legislação da CSLL não foram encontrados quaisquer dispositivos que determinem essa adição, o que está concordante com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, em cujo anexo I contém tabela de adições ao lucro líquido e dispõe não ser aplicada à CSLL a adição do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977.”

E de fato, o anexo I da IN 1700, no seu item 162A afirma que os valores pagos na título de PLR não serão adicionados ao Lucro Líquido:

A.162	Participações Resultados	nos	Os valores das participações nos lucros de debêntures e de empregados que não satisfaçam as condições de dedutibilidade previstas no art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, e no parágrafo único do art. 2º do Decreto-Lei nº 691, de 1969.	Sim	Não	-	Não	-
-------	-----------------------------	-----	--	-----	-----	---	-----	---

Consequentemente, a própria RFB, por meio da **Solução de Consulta COSIT nº 546/2017** admite que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, mesmo para aqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica. A efetividade das despesas é considerada suficiente para a dedução da CSLL, mesmo que consideradas indedutíveis para o IRPJ.

Sendo assim, a glosa da PLR para fins de CSLL, e a consequente compensação indevida de Base de Cálculo Negativa da CSLL, não se sustenta mais sob o prisma da atual interpretação da RFB.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar a autuação relativamente quanto a CSLL, mantendo-o quanto ao IRPJ.

É como voto.

documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

Em que pese o brilhantismo do voto do ilustre relator, opinei no sentido de que o julgamento fosse favorável totalmente a Recorrente, o que inclui aceitar a despesa de PLR inclusive para o IRPJ nos casos de diretores administradores empregados.

Recapitulando, trata-se de autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados em função da glosa de despesas com Participação nos Lucros e Resultados ("PLR") pagas a dois diretores empregados da Recorrente, sob alegada afronta aos artigos 249,I,303 e 357 do Decreto nº 3.000/99 ('RIR/99').

O auto de infração descaracterizou o vínculo empregatício de 2 (dois) diretores-empregados, com base interpretação do Contrato Social da Recorrente, alegando que a administração da sociedade ficaria sob sua responsabilidade, passando a considerá-los como administradores na condição de não empregados, do que decorreria a indedutibilidade da PLR que lhes foi paga nos AC de 2010 e 2011.

O ilustre relator entendeu que o auto de infração foi mais abrangente e que a despesa não poderia ser aceita para o IRPJ porque os diretores eram administradores.

No entanto, entendo que no presente caso, a questão de reconhecimento do vínculo empregatício do diretor da Recorrente se mostrou importante para definir a tributação e afastamento do lançamento tributário e, ainda, entendo que uma vez configurada a relação empregatícia, não se pode afastá-lo sob o pretexto de que o empregado deixou de ser empregado ao receber função de administração.

Nesse cenário a Recorrente destacou que nos autos da autuação previdenciária de que decorre a presente, por meio do processo nº 16327.721143/2015-09, a DRJ reconheceu o vínculo empregatício do Sr. Marcelo Pechinho Hallack, julgando procedente a Impugnação da Recorrente para afastar a acusação fiscal de que o Sr. Marcelo Pechinho Hallack seria contribuinte individual na condição de administrador. Esse entendimento transitou em julgado no debate administrativo. O mesmo entendimento deve ser aplicado a outra diretora.

Ora, de acordo com o artigo 3º da CLT, Consolidação das Leis Trabalhistas, *considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário*. Por sua vez o parágrafo único dispõe que *-não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual*.

Já o artigo 9º, §2º, do Decreto n. 3.048/99 dispõe que *“considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.”*

De fato, Diretor empregado é aquele que exerce funções estratégicas diretamente relacionadas à administração/gestão dos negócios e mantém as características inerentes à relação de emprego, sendo esta condição configurada quando for pessoa física; prestar serviços de natureza não eventual; prestar serviços com subordinação; e prestar serviços mediante salário. É o caso, conforme contrato de trabalhos juntados às fls. 239/240 e 241 e respectivas Carteiras de Trabalho cujas cópias foram juntadas às fls. 233/235 e 236/238.

Também consta nos autos folha de salário de mencionados empregados.

Por outro lado, é importante destacar que o exercício de poderes de administração/gerência NÃO AFASTA a relação empregatícia quando o vínculo empregatício antecede o cargo de direito, como se verifica nestes casos.

Logo, no meu entendimento, a premissa do presente julgamento parte da questão de que sim, há vínculo empregatício do diretor, fato comum na prática de gestão das empresas.

Por outro lado, entendo que restou devidamente demonstrado nos autos que o programa da PLR foi extensivo a todos os empregados, tendo ocorrido avaliação de desempenho individual do empregado feita pelo superior na relação empregatícia.

Ademais, entendo que não merece prevalecer o conceito aplicado pelo auto de infração no sentido de que estaria presente ausência de subordinação porque os diretores possuiriam plenos poderes, sem qualquer interferência em suas decisões. Isso não foi provado pela autoridade fiscalizadora. O Exercício de poderes de administração/gerência NÃO AFASTA o vínculo empregatício.

Por sua vez, a Recorrente juntou aos autos cópia de sua gestão de desempenho (fls. 242/245), demonstrando que era avaliado pelos seus gestores, evidenciado que era sim

subordinado, apesar de ser diretor. Os diretores empregados da Recorrente não detêm plenos poderes, estando subordinados aos seus superiores e devem cumprir as metas e rotinas de trabalho que lhe são atribuídas por seus superiores.

Consequentemente, entendo que seria o caso deduzir as despesas com PLR (glosadas neste feito), dado o vínculo empregatício de seus beneficiários nos termos da Lei 10.101/00, a qual dispõe que é dedutível a PLR na forma do art. 3º, §1º, Lei n. 10.101/00, abaixo transcrito:

*§1 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*

E ainda, se fosse considerado que os diretores NÃO ATENDE À LEI N. 10.101/00, a despesa seria dedutível na forma do art. 299, §3º, RIR/99, abaixo transcrito:

*São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*

*(...) §3ºO disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, **seja qual for a designação que tiverem***

Portanto, se é empregado o pagamento de PLR é despesa é dedutível e podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL porque enquadram-se como despesas necessárias à luz de citado artigo 299 do RIR, pois são relevantes para formação do resultado da empresa.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**