

Opinião: Sobre a participação nos lucros de diretores empregados

A participação nos lucros e resultados (PLR) tornou-se um modelo de remuneração comum nas empresas, estando prevista no artigo 7º inciso XI, e no artigo 218, §4º, da Constituição Federal e na Lei



Entre as disposições da Lei nº 10.101/2000, o artigo 3º, §1º,

prevê que a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados. Assim, a empresa pode abater, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (IRPJ/CSLL), a integralidade das despesas de PLR pagas a colaboradores que possuem características inerentes à relação de emprego.

A despeito da clareza da norma, a Receita Federal do Brasil (RFB) vem lavrando diversos autos de infração contra as empresas para questionar a dedução fiscal de despesas de PLR, quando pagas a diretores empregados. Segundo a RFB, a PLR paga a diretores empregados não seria dedutível por força do artigo 45, §3º, da Lei nº 4.506/1964, o qual dispõe que são indedutíveis as participações no resultado atribuídas aos "*dirigentes ou administradores da pessoa jurídica*".

A RFB sustenta, portanto, que a disposição do artigo 3º, §1º, da Lei nº 10.101/2000 somente seria aplicada para empregados que não tenham cargos de administração ou gerência.

Entretanto, parece-nos que a posição da RFB não condiz com as determinações legais.

Em primeiro lugar, a dedução fiscal quanto à CSLL está plenamente assegurada, inclusive por conta de normas emitidas pela própria RFB: o item A.163 do Anexo I da IN RFB nº 1.700/2017 prevê, expressamente, que a obrigatoriedade de adição dos "*valores de gratificações atribuídas a administradores*" não se estende à CSLL.



Em relação ao IRPJ, é necessário ter em consideração que a Lei nº 10.101/2000 é uma norma editada para regular a PLR em sua integralidade, inclusive quanto aos efeitos tributários. Assim, se há incompatibilidade entre suas disposições e o artigo 45, §3º, da Lei nº 4.506/1964, deve-se reconhecer a revogação tácita do dispositivo mais antigo.

A proposição acima decorre da aplicação do §1º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Esse dispositivo prevê que "*(a) lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*".

A possibilidade de dedução fiscal de PLR paga a diretores empregados é também uma decorrência lógica da aplicação de normas trabalhistas. Afinal, "empregado" é "*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*" (artigo 11 da Lei nº 8.213/1991).

Dessa forma, estando presentes as características de uma relação de emprego, não há como afastar o status de "empregado" do colaborador, ainda que ele tenha a condição de diretor, executivo ou qualquer cargo de direção. Sendo a condição de "empregado" definida pela norma trabalhista, não cabe à RFB desconsiderar a natureza da relação estabelecida e reconhecida pela empresa e pelo empregado, com o intuito de negar a dedução fiscal da despesa.

Especificamente em relação à CSLL, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), como não poderia deixar de ser, afastou as pretensões da RFB para reconhecer que, quanto a esse tributo, a discussão quanto à possível restrição de dedutibilidade não é sequer aplicável, já que a citada Lei nº 4.506/1964 refere-se exclusivamente ao IRPJ (e.g. Acórdãos nºs 9101-004.640, 1201-003.584, 1301-003.760, 1201-002.648).

Além disso, recentemente houve uma decisão bastante positiva das cortes administrativas estendendo os mesmos efeitos ao IRPJ: a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial do contribuinte, reconhecendo a dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ, da PLR paga a diretores empregados (Acórdão nº 9202-009.801, de agosto de 2021).

Nos termos do voto do conselheiro relator, não seria possível afirmar que diretores seriam empregados *apenas para fins trabalhistas* (e não fiscais). Esse comportamento da RFB iria, segundo o conselheiro, contra o princípio do *venire contra factum proprium*, ou seja, representaria um comportamento contraditório e contrário à boa-fé.

Nesse contexto, seria equivocado sustentar a existência de relação de emprego entre a empresa e o empregado, mas não entre a empresa e o Fisco, até porque a mesma relação de emprego não afeta apenas a apuração do IRPJ/CSLL, mas também a apuração das contribuições previdenciárias.



Segundo definiu corretamente a CSRF, caberia à autoridade fiscal demonstrar que os diretores não cumpririam os requisitos da relação de emprego, em especial a subordinação. Dessa forma, somente poderia haver a glosa das despesas de PLR se comprovada a inexistência do vínculo empregatício, o que não ocorreu no caso.

A dedutibilidade da PLR para fins do IRPJ sempre foi um assunto controvertido, mas certamente o precedente recente da CSRF sinaliza uma consolidação da jurisprudência a favor dos contribuintes, o que, a nosso ver, condiz com o objetivo da Lei nº 10.101/2000 e com o propósito de estimular a criação de planos de PLR em benefício dos empregados.