



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.721300/2014-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.327 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GOLDMAN SACHS DO BRASIL BANCO MULTIPLO S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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 e das participações nos lucros, isto é, o § 3º do art. 299 do RIR/99, reproduzido no art. 311 do RIR/18, além do §1º do art. 3º da Lei nº 10.101/00. Por outro lado, ao diretor não empregado, que exerce a administração da sociedade, sem vínculo empregatício, são aplicáveis as vedações à dedutibilidade das participações e gratificações na apuração do IRPJ, previstas nos artigos 303 e 463 do RIR/99, que equivalem aos artigos 315 e 527 do RIR/18.

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”.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra o acórdão nº 02-068.528, proferido pela 10ª Turma da DRJ/BHE, na sessão de 23 de maio de 2016, que, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo a exigência do IRPJ, no valor de R\$ 2.563.617,04, acrescida de multa no percentual de 75% e dos juros de mora, em relação ao ano-calendário 2009 e mantendo a redução do prejuízo dos anos-calendário 2010 e 2011, nos valores de R\$ 9.742.932,57 e R\$ 5.343.323,96, respectivamente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

*Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração constante das fls. 112 a 124, que exige o Imposto de Renda Pessoa Jurídica –*

Tributo	Principal	Juros	Multa (75%)	Valor do crédito apurado
IRPJ	3.019.652,10	1.397.494,99	2.264.739,08	6.681.886,17

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do termo de verificação fiscal (fls. 422 a 435), a autoridade autuante constatou que o contribuinte deixou de adicionar ao Lucro Líquido do Exercício, para fins de apuração do Lucro Real, os valores pagos a seus Administradores sob a forma de Bônus e Prêmios, com fundamento no Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda - RIR das pessoas jurídicas, artigos 249, inciso I, 303, 357, Parágrafo Único, inciso I, e 463.*

*A autoridade autuante verificou que embora os pagamentos tivessem sido realizados aos Administradores da sociedade, eles foram lançados nas Folhas de Pagamento nas mesmas rubricas utilizadas para registrar os valores pagos aos empregados e contestou o procedimento adotado. O contribuinte justificou que os pagamentos eram decorrentes de remuneração de prestação de serviços com vínculo CLT e que os diretores não receberam pagamentos adicionais pelo exercício do cargo de diretor.*

*A autoridade autuante considerou que “independentemente da existência ou não de contratos de trabalho celebrados entre a Sociedade e os Diretores, esse fato não os afasta da condição de Administradores do Banco, visto que, caso assim fosse entendido, haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a Sociedade se sujeita (Lei nº 6.404/76) quanto ao seu próprio Estatuto Social.” Nessa linha, identificou que a Lei nº 6.404/76 determina que a administração da Sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, ou somente à Diretoria, e o Estatuto Social do contribuinte prevê que a*

*Administração da Sociedade cabe somente à Diretoria. Dessa forma, entendeu que os Diretores eleitos ou nomeados na forma do Estatuto Social são considerados como Administradores da Sociedade, não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte. Como consequência, considerou que os pagamentos a eles efetuados a título de Bônus e de Prêmios não poderiam ser deduzidos do Lucro Líquido do Exercício para a apuração do Lucro Real, ao contrário, deveriam ser a ele adicionados.*

*A autoridade autuante constatou, da análise das Folhas de Pagamento, que os valores referentes ao Bônus e aos Prêmios foram registrados em conjunto com os valores atribuídos aos Empregados nas seguintes rubricas:*

- a. Bônus Anual;*
- b. Bônus Especial;*
- c. Bônus Indicação;*
- d. Prêmio DDY; e*
- e. Prêmio DYR.*

*O contribuinte impugnou o lançamento e apresentou, em síntese, os seguintes argumentos:*

*Que registra a integralidade de funcionários como empregados, sob o regime da Consolidação das Lei do Trabalho (CLT) e que, por consequência, todas as remunerações pagas aos seus funcionários (dentre eles, os diretores) são caracterizadas como salário, o que resulta no recolhimento das Contribuições Previdenciárias e na retenção do Imposto de Renda sobre essas parcelas;*

*Que a natureza jurídica dos valores pagos aos Diretores da autuada é remuneratória, de acordo com os seguintes argumentos:*

- 1 - refere-se à contraprestação direta do serviço prestado;*
- 2 - existe regularidade, essencialidade e reciprocidade nos pagamentos, considerados requisitos legais exigidos pela legislação trabalhista e previdenciárias;*
- 3 - os seus diretores são empregados com vínculo de subordinação, não possuindo autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão;*
- 4 - está de acordo com o art. 457 da CLT que define remuneração como o conjunto de todos os valores recebidos pelo empregado, de forma habitual;*
- 5 - identifica-se com o conceito de remuneração definido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na pergunta 130 da DIPJ 2014 – Perguntas e Respostas.*

*Que a consequência de uma verba ser enquadrada como remuneração é que sobre ela incidem todos os encargos previdenciários e tributários, nos termos do artigo 22, II da Lei nº 8.212/91 e artigo 43 do RIR, respectivamente;*

*Que valores pagos de forma habitual tais como prêmios e bônus anuais são entendidos como remuneração, tanto pela legislação como pelo fisco e, neste caso, há diversas autuações de empresas em virtude da falta de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre prêmio e bonificações;*

*Que os pagamentos de Bônus e Prêmios não podem ser considerados gratificações não ajustadas (ganhos eventuais), eis que não se constituem mera liberalidade, mas, na verdade, se caracterizam como remuneração habitual pelo trabalho desenvolvido pelos diretores, devidamente ajustados em programas específico e incluídos em sua integralidade na folha de salários e devidamente tributados;*

*Que o entendimento do Conselho Federal de Contabilidade e da própria Receita Federal do Brasil sobre o conceito de "empregados" e "diretores" diverge da interpretação utilizada pela autoridade autuante, que teria se atentado apenas e tão somente à legislação societária e à redação do Estatuto Social da Impugnante;*

*Que há políticas ajustadas de remuneração fixa e variável, que contemplam os pagamentos dos bônus e premiações, as quais dependem do desempenho do empregado e esclarece como se dá o pagamento do bônus e dos prêmios, conforme segue:*

1 – Bônus Anual – pago em razão dos resultados da empresa ao longo do tempo e da avaliação individual realizada pelo gerente direto, subordinador, juniores e seniores, conforme documentos que apresenta a “Política Global de Remuneração de Funcionários” e a “Política de Remuneração dos Diretores”, folhas 215 a 232 do processo. Esclarece que, por tais documentos, verifica-se que não existem metas individualizadas estabelecidas para os funcionários;

2 – DDD e DYY – consistem em pagamentos decorrentes de ações, realizados trimestralmente, e se referem aos montantes de dividendos que seriam recebidos pelo beneficiário das RSUs (benefícios atrelados a ações) caso as ações estivessem em seu poder.

Afirma que sobre esses valores são recolhidos o FGTS, INSS e IRRF.

Acosta às folhas 233 a 283 o plano de incentivo em ações para corroborar que se tratam de verbas remuneratórias, concedidas a seus funcionários.

Explica que as RSUs são concedidas aos empregados da Impugnante, sem distinção de cargo, deixando de ser entregues apenas àqueles empregados que tiverem rescindido o contrato de trabalho, de acordo com a cláusula 04, item c, alínea VII da referida política;

Argumenta que a existência de tais políticas (Bônus anual e Prêmios atrelados a ações) retira qualquer dúvida de que tais valores são pagos de forma regular, gerando expectativa para o empregado do recebimento em seu devido tempo.

Apresenta decisões do CARF, folhas 284 a 345, para evidenciar o entendimento de que todo valor pago com habitualidade, em contraprestação a serviços prestados deve ser entendido como remuneração.

Defende que, nos termos do art. 357 do RIR/99, como os valores pagos aos diretores têm natureza típica de remuneração, para fins de incidência e recolhimento de tributos, são dedutíveis na determinação do lucro real.

Argumenta que não se pode falar que os valores em questão não são dedutíveis, porque seriam entendidos como gratificação nos termos do art. 303 do RIR, pois a gratificação tratada no referido artigo e que impede a dedutibilidade é aquela gratificação não ajustada (ganho eventual), que não se enquadra no conceito de remuneração. Que a legislação previdenciária, em seu art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, expressamente isenta tais valores das contribuições. Nesse sentido, explica que a gratificação paga trata de bonificação regular, ajustada, paga de forma trimestral e anual, caracterizando como remuneração e que a CLT inclui gratificação ajustada no conceito de remuneração. Cita, ainda, jurisprudência do CARF a qual considera a natureza jurídica de prêmios como sendo remuneratória. Tal jurisprudência refere-se à incidência de contribuições previdenciárias e trazem os seguintes critérios definidores de remuneração, i.e. (i) o caráter geral do pagamento - e não apenas a uma determinada categoria de empregados; (ii) a correspondência com o serviço prestado, (iii) a inclusão em folha de salário com rubricas próprias e (iv) a habitualidade do pagamento.

A impugnante defende, ainda, que os diretores não podem ser entendidos como dirigentes para fins do art. 303 do RIR/99, pois existe subordinação, baseada nos seguintes argumentos:

Que os valores pagos são verbas remuneratórias em contraprestação aos serviços prestados;

Que os diretores são empregados, sob o regime da CLT e com vínculo de subordinação aos seus superiores, o que os caracteriza como meros gerentes da sociedade e não como dirigentes;

Que a condição de subordinação pode ser confirmada no Organograma da estrutura organizacional da Impugnante, à época dos fatos, constante dos documentos de folhas 352 e 353, que indica os Diretores e seus respectivos superiores no Brasil e Exterior;

Que a autoridade autuante, ao considerar os diretores como administradores da sociedade, “desconsideraram os contratos de trabalho dos diretores, ignoraram as leis trabalhistas, a realidade dos fatos e toda política de recursos humanos da Impugnante

*para pautarem-se em presunções equivocadas e conclusões legalistas, decorrente da análise pura do artigo 138 da Lei das Sociedades Anônimas, combinado com a redação do Estatuto Social vigente;”*

*Que se o pagamento foi contabilizado regularmente como remuneração a empregados e há documentação suporte regular, o ônus de infirmá-la é da fiscalização, a qual, em nenhum momento, apresentam evidências do não atendimento aos requisitos para caracterizar um pagamento como remuneração que são: subordinação, regularidade, essencialidade e a prestação de serviços pelo empregado;*

*Que a autoridade autuante não analisou a real função desenvolvida pelos diretores, a clara subordinação aos seus superiores e a falta de autonomia para a tomada de decisões;*

*Que “pela análise da documentação apresentada no curso da fiscalização - Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (“DIRFs”) e as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) -, as dd. Autoridades Fiscais expressamente reconheceram que os diretores da Impugnante seriam empregados da Impugnante, com vínculo empregatício, reconhecendo, inclusive, o recolhimento das devidas contribuições previdenciárias, por meio das Guias de recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social (“GFIP”), bem como as retenções sobre as suas remunerações, corroborando que as remunerações percebidas são caracterizadas como salário dos diretores.”;*

*Que o Parecer Normativo Cosit nº 48/72 dispõe sobre o conceito de sócios, diretores, administradores e titulares de empresas individuais, que o Parecer Normativo nº 109/75 limita as funções de “gerências” e conclui que “existe uma enorme diferença entre o administrador efetivo e o funcionário que exerça função de gerência, sendo certo que o poder de gestão de um dirigente é mensurado no grau de autonomia concedida a ele.”*

*Que “muito embora a dd. Autoridade Fiscal tenha reconhecido que os Diretores da Impugnante são empregados, com vínculo empregatício, entendeu que a administração da sociedade, nos termos dos artigos 11 a 15 do seu estatuto social, competiria à Diretoria.”*

*Que discorda da conclusão da fiscalização: “se do ponto de vista trabalhista não haveria relevância para essa fiscalização questionar o motivo de considerar estes administradores como empregados, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal, uma vez que os pagamentos do Bônus e dos Prêmios atribuídos aos administradores foram considerados como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real.”, pois considera que o Fisco não pode valer de dois pesos e duas medidas, pois entende que “se alguém é empregado e recebe remuneração para efeitos trabalhistas, fiscais e previdenciários. Também deverá sê-lo para efeitos de dedutibilidade de Imposto de Renda.”*

*Que “o principal fundamento para justificar o lançamento combatido foi que, independentemente da classificação atribuída pela Impugnante a seus Diretores, eles seriam de fato administradores da sociedade, citando as diretrizes e políticas para negócios constantes do Estatuto Social do Impugnante”. Mas que há várias provas que comprovam que a realidade dos fatos é totalmente diversa do que argumenta a fiscalização, pois apresenta provas que demonstram claramente que os diretores em questão possuem autonomia limitada de gerência e que são efetivamente empregados, não se confundido com dirigentes cuja responsabilidade seria ilimitada. As provas mencionadas referem-se ao termo de rescisão, o qual faz menção à atenção ao disposto na Consolidação das Leis do Trabalho e, ainda, evidencia o recolhimento de todas as contribuições previdenciárias, FGTS e retenções incidentes sobre as verbas recebidas no momento do desligamento, o que acaba demonstrando também a natureza salarial decorrente do vínculo de emprego.*

*Que a relação de emprego pressupõe cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) subordinação; (ii) cumprimento de jornada; (iii) remuneração; e, (iv) não-eventualidade e transcreve doutrina que aborda o conceito da subordinação.*

*Que a subordinação pode ser comprovada pelos seguintes elementos:*

*“A Impugnante é uma sociedade controlada pela “The Goldman Sachs Group, Inc.”, nos termos do artigo 243, § 2º da Lei n.º 6.404/76, na medida em que possui a maioria votante, o que lhe garante a preponderância nas deliberações.”*

*Que, conforme se verifica das Atas de Assembléia Extraordinária de 2009, 2010 e 2011 ora acostadas (fls 355 a 393), o capital da Impugnante é composto apenas por ações ordinárias.*

*Que “é de se concluir que o controle interno da Impugnante é exercido pelas empresas acionistas, ambas localizadas no exterior, que estabelecem todas as suas diretrizes.”*

*Que “de acordo com o Estatuto Social do Impugnante, a Assembléia Geral deverá ser composta pelos acionistas (no caso da Impugnante, The Goldman Sachs Group. Inc. e Goldman Sachs Global Holdings, L.L.C, ambas sediadas no exterior), e compete a ela deliberar sobre todas as decisões mais relevantes da Sociedade, tais como eleger e destituir os Diretores da Sociedade, supervisionar o desempenho dos Diretores, examinar livros e registros da Sociedade a qualquer tempo, solicitar informações sobre contratos assinados, e tomar todas as demais medidas necessárias; examinar os relatórios da administração e as contas da Sociedade, apresentadas pela Diretoria; e deliberar sobre qualquer matéria levada à apreciação da Assembléia Geral.”*

*Que o artigo 13 do referido Estatuto Social, estabelece que” A diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembleia Geral, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembleia Geral de poderes para praticar todos e quaisquer atos relacionados aos fins sociais , exceto aqueles que, nos termos da Lei ou por força deste Estatuto, sejam de competência de outro órgão.”*

*Que, “portanto, resta evidente que compete à Assembleia Geral a tomada de decisões em relação à Sociedade, inclusive no que tange ao gerenciamento dos seus Diretores, de forma que os seus Diretores jamais tem autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão em relação à Sociedade.”*

*Que “nos termos do artigo 116 da Lei das Sociedades Anônimas, o controle interno na Impugnante é integral e exclusivamente das empresas acionistas no exterior que estabelecem as suas diretrizes e atividades.”*

*E conclui que “Significa dizer que todas as diretrizes e ações na Impugnante são decididas por Assembleia Geral, composta dos acionistas do exterior. Ou seja, os Diretores não possuem poder irrestrito de gestão sobre a Impugnante e nem autonomia, atuando sobre as diretrizes de seus acionistas. Qualquer tomada de decisão relevante em relação à Impugnante, como, por exemplo, criação de novos produtos financeiros, contratação e transferências de funcionários, são validadas pelas empresas no exterior, conforme adiante será comprovado.”*

*A impugnante apresenta as provas da subordinação e ausência de poder de decisão e autonomia dos Diretores da Impugnantes, provas essas que se relacionam tanto com o “poder de decisão relacionado ao “core business” da Impugnante, qual seja, o desenvolvimento de produtos financeiros, como às atividades cotidianas de qualquer empresa, como a admissão e remanejamento de funcionários. Defende que as provas acostadas demonstram que a avaliação, para fins de promoção e remuneração dos Diretores brasileiros, é feita obrigatoriamente por seus superiores no exterior, já que este último é considerado o supervisor principal da área e, ainda, os reportes são feitos daqui para o exterior.” Além da prova de subordinação, o relatório de avaliação também demonstra que os superiores estrangeiros conferem “feedbacks” aos Diretores e, portanto, o caráter de gerência e desenvolvimento de talentos.*

*As provas acostadas aos autos para suportar a alegação são:*

*1 - Organograma da estrutura organizacional da Impugnante à época dos fatos contestados e Planilha indicando os diretores e seus respectivos superiores no Brasil e Exterior (fls 352 e 353);*

*2 - Relatório Analítico dos anos de 2009, 2010 e 2011 com a relação de funcionários, recolhimento de FGTS, PIS/PASEP e recolhimento da Previdência Social e Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho que demonstram a relação de trabalho dos Diretores (fls 395 a 457);*

*3 - Estatuto dos Comitês de Novos Produtos (fls 467 a 481);*

4 - E-mails aprovando efetivações e transferências de funcionários (fls. 483 a 486). (demonstra a necessidade de solicitar aprovações para contratar funcionários ou, até mesmo, transferi-los de uma unidade para outra.)

5. Avaliação "360° graus" dos diretores (fls. 490 a 529) (consiste na análise do empregado, tanto por seus supervisores, como também por seus pares e subordinados nos postos de trabalho. Explica que todas as avaliações dos Diretores o "Primary-Manager" e o "Co-Manager" de cada um deles estão no exterior. Isso significa dizer que os Diretores são subordinado aos seus superiores que estão no exterior, como por exemplo em Nova Iorque, Londres e Genebra.

Explica que:

*O Estatuto do Comitê de Novos Produtos é o documento que estabelece as diretrizes para o Comitê de Novos Produtos analisar os aspectos relevantes (oportunidade comercial, riscos, custos, controles, infraestrutura, etc), associados a todas as propostas de novos produtos.*

*O referido documento traz aos autos a prova de subordinação dos diretores brasileiros aos membros do Goldman no exterior, na medida em que demonstra a obrigatoriedade do Comitê analisar todos os produtos ou negócios que sejam: (a) completamente novos para a empresa, (b) uma mudança em um produto ou negócio existente, (c) produtos ou negócios existentes introduzidos em novos locais ou pessoas jurídicas, ou (d) novos para uma mesa de negociação, ou que não tenham sido negociados por aquela mesa de negociação por no mínimo dois anos sem aprovações adequadas.*

*Ora, como facilmente se verifica que todas as ações listadas acima estão diretamente relacionadas à função precípua de um banco: desenvolver e gerir produtos financeiros.*

*O que se verifica, portanto, é a obrigatoriedade dos Diretores buscarem a aprovação do Goldman Sachs no exterior para desenvolver as principais atividades de uma instituição financeira, não havendo que se falar em poder de decisão para as próprias atividades diárias da Impugnante.*

*Desta forma, os diretores da Impugnante não tomam as decisões de maneira autônoma, mas sempre após a prévia aprovação do Comitê no Novos Produtos, localizado no exterior, conforme se verifica da relação de nomes exposta no Anexo I do referido documento."*

*Argumenta que da leitura do art. 33 da Lei nº 12.973, de 2014, se pode concluir que os pagamentos de ações aos beneficiários nos termos do Plano de Remuneração Baseado em Ações podem ser dedutíveis no momento em que houver o efetivo pagamento das ações e o seu reconhecimento no patrimônio líquido. Considerando que o art. 33 estabeleceu como uma das condições para dedutibilidade da remuneração que o pagamento seja realizado a "empregados e similares", identifica a necessidade de se esclarecer o conteúdo semântico do vocábulo "empregados e similares" para que se possa identificar quais seriam os pagamentos dedutíveis na apuração do lucro real. Nesse contexto, apresenta o Pronunciamento Técnico CPC nº 10, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2010, que define empregados e similares:*

*Empregados e outros provedores de serviços similares são indivíduos que prestam serviços personalizados à entidade e também (a) são considerados como empregados para fins legais ou tributários, ou (b) trabalham para a entidade sob sua direção, da mesma forma que os indivíduos que são considerados como empregados para fins legais ou tributários, ou (c) cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados. Por exemplo, o termo abrange todo o pessoal da administração, isto é, aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos.*

*Conclui que os membros da Diretoria da Impugnante enquadram-se tanto no item (a) como empregados, mas ainda que assim não fosse admitido, também no item (c) acima, ou seja, cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados, uma vez que o*

*normativo expressamente inclui as pessoas com autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade.*

*Acrescenta que a Instrução Normativa nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, a qual reproduz o entendimento do CPC 10 ao indicar que "empregados e similares" são também aqueles prestados pelo pessoal da administração que têm autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos, entende, assim como o CPC, que diretores são considerados empregados para fins de dedutibilidade dos pagamentos feitos com ações (ainda que não sejam empregados efetivamente).*

*Defende que a legislação veio apenas reconhecer a abrangência do conceito de empregados às atividades similares de administração e direção para a reconhecer como dedutível na apuração do lucro real. Dessa forma, não caberia a alegação de que os fatos geradores da autuação são anteriores à publicação da Lei nº 12.973/14 e que não há diferença significativa entre a situação tratada na IN 1.515/2014 e a hipótese dos autos, pois em ambos os casos ter-se-ia uma remuneração tributável para o beneficiário e dedutível para a entidade que paga.*

*Discorre sobre a questão da combinação do art. 33 da Lei nº 12.973/2014 com a regra de dedutibilidade do art. 357 do RIR/99, veja-se:*

*Como mencionado no tópico anterior, a regra geral acerca da dedutibilidade de remuneração paga a diretores encontra-se também regulada pelo artigo 357 do RIR, que regulamentou o art. 47 da Lei nº 4.502/64, o qual prevê a dedutibilidade das remunerações dos sócios diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços.*

*Ocorre que o art. 357 do Regulamento do Imposto sobre a Renda estabelece ainda a condição de que o pagamento seja feito em parcelas fixas e mensais. Desse modo, o deslinde da questão sobre a dedutibilidade dos valores pagos passa obrigatoriamente pela análise dessa limitação regulamentar.*

*Em primeiro lugar, é importante reiterar que a remuneração aqui em questão é habitual e frequente, conforme demonstrado no tópico anterior da presente defesa.*

*Contudo, ainda que se pudesse alegar que os valores aqui em debate não poderiam ser pagos de forma fixa e mensal, claro está que o aplicador do direito estaria diante de um conflito aparente de normas.*

*De fato, a recente IN 1.515/14, ao regular a aplicação do artigo 33 da Lei 12.973, que autoriza expressamente a dedutibilidade da remuneração a dirigentes baseada em ações mesmo que não seja fixa em mensal, acolheu a posição doutrinária de que o artigo 357 do RIR é inaplicável a espécie.*

*Como acima destacado, o artigo 357 do RIR dispõe que serão indedutíveis as retiradas que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços. Confira-se:*

*Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos.*

*Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real:*

- as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços;*
- as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.*

*Ocorre que, tal dispositivo reproduzido no artigo 357, I, do Decreto 3.000/99 e utilizado pela dd. Autoridade Fiscal no lançamento ora combatido baseou-se no art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d" do Decreto-Lei 5.844/43, o qual impedia a*

*dedução da remuneração variável paga aos administradores, na medida em que tal remuneração era equiparada, para fins da pessoa física, como distribuição de lucros. Vejamos:*

*"Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.*

*§ 1o Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:*

*a) as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas;*

*b) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços;*

*c) as importâncias excedentes aos limites fixados nos §§2º, 3o e 4o do art. 5o;*

*d) os ordenados e porcentagens pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no país;*

*e) os juros sobre o capital ou quota social atribuídos ao titular e sócios das firmas e sociedades;*

*f) as quotas destinadas a fundos de reserva, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos, ressalvados o disposto na alínea a, do § 1o do art. 37;*

*g) as quantias tiradas de quaisquer fundos ainda não tributados, para aumento do capital social;*

*h) as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em virtude de novas avaliações, ou à venda de parte do mesmo, desde que não representem restituições de capital.*

*i) as quantias relativas às ações novas e interesses distribuídos com recursos tirados de quaisquer fundos ainda não tributados." (grifos nossos)*

*Importante ressaltar que, nessa época, os dividendos eram tributados pelo Imposto sobre a renda na fonte e na declaração dos beneficiários e o r. art. 43 é uma norma de caráter antielísivo que busca reclassificar pagamentos a administradores debitados em despesas gerais que tenham natureza de distribuição de lucro.*

*Contudo, o referido artigo 43, § 1o, alíneas "b" e "d" do Decreto-Lei 5.844/43, foi tacitamente revogado pelos artigos 29 e 30 do Decreto 2.341/87, que regulou inteiramente a matéria e passou a criar um limite para a remuneração fixa de administradores e um limite global de dedução de honorários de administração, fixos e variáveis, fixado em determinada porcentagem do total da remuneração paga. Confira-se:*

*Art. 29. A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a 15 (quinze) vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigente no mês a que corresponder a despesa. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*

*1º O valor total da remuneração colegial a que se refere este artigo não poderá ultrapassar a 8 (oito) vezes o valor da remuneração individual. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*

*2o A dedução das remunerações de que trata este artigo, em cada período-base, não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) do lucro real antes da*

*compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*

*3o Em qualquer hipótese, mesmo no caso de prejuízo, será admitida, para cada um dos beneficiários, remuneração mensal igual ao dobro do limite de isenção para efeito de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*

*4o Para apuração do montante mensal da remuneração, serão computados todos os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em caráter de retribuição pelo exercício da função, inclusive as despesas de representação. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*

*Art. 30. A despesa operacional relativa à remuneração de cada um dos conselheiros fiscais ou consultivos não poderá ultrapassar a 10% (dez por cento) do limite da remuneração individual, estabelecido no artigo anterior, admitido para o período-base. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996).*

*Desta forma, a remuneração dos administradores, fixa ou variável, passou a ter limites objetivos e uma disciplina específica, tornando sem sentido a existência de norma antielisiva de caráter geral insculpida no art. 43 da Lei nº 5.844/43. A remuneração mesmo variável passou a ser a ter limites específicos de dedutibilidade na legislação e tratada na pessoa física como rendimento do trabalho (e não distribuição de lucro), como pode se observar da redação do artigo 7o da Lei 7.713/88:*

*Art. 7o Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:*

*I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas \* ou jurídicas;*

*II- os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.*

*§ 1o O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.*

*Isto significa dizer que a remuneração variável passou posteriormente a submeter-se inclusive à incidência das contribuições previdenciárias exigidas pelo INSS.*

*Posteriormente, com o advento do art. 10 da Lei nº 9.249/95, que introduziu em nosso ordenamento a isenção de dividendos, os limites à dedutibilidade da remuneração de administradores (expostos nos artigos 29 e 30 do Decreto 2.341/87) foram expressamente revogados pelo art. 88 da Lei nº 9.430/96. Logo, a partir dessa revogação expressa, deixou de existir qualquer norma que impeça ou estabeleça limites objetivos à dedutibilidade da remuneração variável dos administradores na apuração do IRPJ.*

*Em outras palavras, a Lei nº 9.430/96 revogou expressamente os artigos 29 e 30 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que anteriormente havia revogado tacitamente a indedutibilidade dos honorários variáveis criada pela Lei nº 1947 e, deste modo, com a revogação do limite global, tais honorários passaram a ser integralmente dedutíveis.*

*Essa linha de interpretação foi aceita pela Fazenda Nacional, tanto que a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 93 de 1997*

*(atualmente revogada pela Instrução Normativa nº 1.515 de 2014), a qual estabeleceu que as retiradas dos sócios, diretores ou administradores são dedutíveis, sem qualquer limitação, desde que correspondam a remuneração*

*mensal e fixa por prestação de serviços. O referido dispositivo estava assim redigido:*

*Art. 31. São dedutíveis na determinação do lucro real, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços.*

*Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País.*

*Ocorre que o Regulamento do Imposto de Renda, ao consolidar a legislação relativa à dedutibilidade das verbas pagas aos diretores, sócios e administradores acabou por manter as antigas regras das legislações de 1943 e de 1987, o que significa dizer que o RIR manteve a indedutibilidade das remunerações variáveis.*

*Como se sabe, a repristinação ocorre quando uma norma revogadora é revogada por outra norma, passando assim a norma revogada pela revogadora a ter os seus poderes restaurados. A repristinação é assim, uma lei que tinha "morrido" e "ressuscitou", através de outra lei, que não tenha sido a que a revogou. A repristinação pode ser compreendida como uma restauração, ou seja, uma forma de se voltar a uma passada estrutura ou situação jurídica.*

*Contudo, o ordenamento jurídico brasileiro por força do artigo 2º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei n. 4.657/42 (também conhecido como Lei de Introdução ao Código Civil) não admite a repristinação automática da Lei originalmente revogada. Confira-se:*

*Art.2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*(...)*

*§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.*

*Portanto, o requisito de periodicidade mensal e fixa deve ser interpretada em conjunto com as demais regras para a dedutibilidade da remuneração para dirigentes. Verificada a revogação do artigo 43, § 1º, alíneas "b" e "d" do Decreto-Lei 5.844/43 que fundamenta o artigo 357,1 do RIR e, inexistindo repristinação no direito brasileiro, a interpretação que mais se coaduna com a evolução do conjunto normativo que regula a dedutibilidade de pagamentos a diretores é que não há essa limitação para a dedutibilidade da renda variável, o que requer seja reconhecido por essa I Autoridade Julgadora como o provimento da presente impugnação e o conseqüente cancelamento do auto de infração ora combatido.*

*Por tudo isso, defende que o lançamento não deve prosperar.*

#### ***Da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício***

*Defende ser indevido o cômputo e a cobrança de juros de mora sobre a multa de 75% (multa de ofício), em razão da ausência de respaldo legal para assim agir. Nesse sentido, rechaça o disposto no Parecer MF nº 28, de 02/04/1998, emitido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) que conclui que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.1.97, incidirão juros moratórios sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições – inclusive, pois, relativos às multas de ofício não pagas nos respectivos vencimentos e colaciona jurisprudência do CARF que exclui a cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício.*

#### ***Da alegação de erro na apuração da base de cálculo do IRPJ***

*Em 28 de janeiro de 2015, a impugnante apresentou complementação da impugnação inicial, onde argumenta que houve erro na apuração da base de cálculo do IRPJ.*

*Justifica o erro ao recalcular o novo limite de 30% para compensação de saldo de prejuízos de períodos anteriores, determinado pela adição do valor da infração, no ano-calendário 2009, ao lucro antes da compensação declarado pelo contribuinte, o que gerou um valor superior ao compensado de ofício pela autoridade autuante.*

*Alega que o montante da divergência encontrada diz respeito exatamente à parcela do saldo de prejuízo fiscal utilizado naquele ano para amortizar multa e juros do processo de parcelamento de dívidas, de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009.*

*Sustenta que o saldo de prejuízo utilizado para quitar multa e juros do Refis não pode ser apurado no limite de 30% para compensação com o lucro líquido do período, com base no parágrafo 2º, art. 27 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06, de 2009.*

#### **Da diligência**

*Esta Turma da DRJ em Belo Horizonte, em sessão realizada em 21 de dezembro de 2015, formalizou a diligência de nº 02.001.945, onde solicita que a Fiscalização esclareça se foram incluídos na compensação de prejuízos de períodos anteriores informados nas linhas 3.1 e 3.2 da planilha de compensação de prejuízo, o valor de R\$ 1.824.140,24 utilizado pelo contribuinte na forma da Lei nº 11.941, de 2009.*

*Caso afirmativo, apresentar a base normativa que autoriza esse procedimento, ou seja, a norma que determina que o limite de 30% para compensação de prejuízo de períodos anteriores, na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, ficará afetado pelo valor de prejuízo fiscal utilizado para pagamento de débitos autorizado pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*Caso negativo, justificar a diferença dos valores informados pelo contribuinte e considerados pela autoridade fiscal, fundamentando o procedimento adotado.*

*Além desse item, a diligência foi demanda para que a impugnante fosse intimada a esclarecer a situação que gerou o pagamento do Bônus Especial e Bônus Indicação, relacionados na planilha constante das fls. 137 a 140.*

*Em atendimento à resolução, em 18/02/2016, foi emitido Termo de Intimação Fiscal para intimar a impugnante a esclarecer a situação que gerou o pagamento do BÔNUS ESPECIAL e do BÔNUS INDICAÇÃO.*

*A resposta foi protocolizada em 09/03/2016 na DEINF-SP da 8ª RF, com os seguintes esclarecimentos:*

*Primeiramente importante destacar que o bônus especial consiste no pagamento de montante em ações ou em dinheiro previamente negociado e acordado com o candidato a funcionário que, ao aceitar uma oferta de trabalho da Intimada, deixe de receber eventual montante em ações ou em dinheiro do empregador anterior. O RH da Intimada será responsável pela inclusão do valor pago a título de "Bônus Especial" em folha de pagamento na data previamente acordada com o funcionário. Todos os valores pagos a título de "Bônus Especial" são negociados no momento da contratação do funcionário.*

*Nesse sentido, o Departamento de Recursos Humanos da Intimada realizou, em dezembro de 2011, o pagamento do referido bônus ao Sr. Roberto Augusto Belchior da Silva, no valor de R\$ 47.488,00, de acordo com holerite anexo (Doc. 03), conforme negociado e acordado com o funcionário quando de sua contratação.*

*Já o bônus indicação nada mais é do que um programa de bonificação criado pela Intimada aos seus funcionários que indicarem candidatos para determinadas vagas recrutadas pela Intimada.*

*Conforme política interna da Goldman Sachs (Doc. 04), cuja tradução livre encontra-se também anexa, todos colaboradores até o nível de Vice President são elegíveis ao "Bônus Indicação" (atualmente, temos os seguintes níveis: 1. Analista; 2. Associate; 3. Vice President; e 4. Managing Director). Os valores pagos a título de "Bônus Indicação" variam de USD 1.500,00 a USD 5.000,00, dependendo da vaga ocupada e da localização geográfica dos funcionários.*

*Dessa forma, caso o candidato indicado seja escolhido e aceite a oferta de trabalho da Intimada, o funcionário responsável por essa indicação receberá o referido bônus, após os três primeiros meses de trabalho da pessoa indicada.*

*A Intimada destaca que pagamento efetuado a título de "Bônus Indicação" ocorreu em novembro de 2010 em favor do Sr. Ricardo Donisete Stabile, Vice President, responsável pela área de Operações, no valor de R\$ 8.448,00 equivalente a 5.000,00 dólares americanos.*

*Em 22 de março de 2016, a Autoridade Fiscal emitiu o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, onde informou que houve a inclusão indevida do valor de R\$ 1.824.140,24 utilizado pelo contribuinte na forma da Lei nº 11.941, de 2009, nas linhas 3.1 e 3.2 da planilha de compensação de prejuízo. Dessa forma, relacionou 2 (duas) planilhas, sendo a primeira composta pelos valores utilizados no Auto de Infração e a segunda com os valores corrigidos decorrentes da retificação dos valores compensados.*

*Com relação ao BÔNUS ESPECIAL e ao BÔNUS INDICAÇÃO, a Autoridade Fiscal informou que "quando da lavratura do Auto de Infração, ficou demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, em seus itens 4 - DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, 5 - DA QUALIFICAÇÃO DOS DIRETORES COMO ADMISNITRADORES DA SOCIEDADE e 6 - DOS FATOS, que os pagamentos a título de Bônus Especial e Bônus Indicação, assim como dos prêmios, foram efetuados aos administradores da intimada." Consignou, ainda, que de acordo com o disposto no RIR99 em seus artigos 249, inciso I, 303, 357, Parágrafo Único, inciso I, e 463 tais pagamentos traduzem-se em despesas indedutíveis, não sendo relevantes as situações que deram origem a tais fatos.*

*Em 04 de abril de 2016, a impugnante foi cientificada do relatório acerca do resultado da diligência, a qual solicitou a juntada da manifestação com relação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 797 a 841), em 04 de maio de 2016, cuja síntese das considerações estão apresentadas a seguir:*

**1 – Da nulidade do lançamento em razão de erro na apuração da base de cálculo do IRPJ**

*Em razão de a Autoridade Fiscal ter reconhecida a inclusão indevida no montante de R\$ 1.824.140,24 na base de cálculo do IRPJ, suscita a nulidade do lançamento com base no art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 10, incisos III, IV e V do Decreto nº 70.235, de 1972. Argumenta que o lançamento deve conter todos os seus elementos obrigatórios: o fato gerador, a matéria tributável, o montante devido, o sujeito passivo e a penalidade cabível ao caso concreto analisado, sob pena de nulidade. Nessa linha, o equívoco na apuração do montante devido ofenderia o art. 142 do CTN e o inciso V, do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. Assim, se o ato administrativo não tiver todos os elementos obrigatório deve ser considerado nulo por inobservância aos requisitos dele exigidos.*

**2 – Da dedutibilidade dos valores pagos aos diretores a título de bônus especial e bônus indicação**

*A impugnante discorda do entendimento da Autoridade Fiscal de que os pagamentos efetuados a título de bônus especial e bônus indicação foram efetuados aos administradores da Requerente, traduzindo-se em despesas indedutíveis, sendo irrelevantes as situações que deram origem a tais fatos, de acordo com os artigos 249, inciso I, 303, 357, parágrafo único, inciso I, e 463 do RIR/1999.*

*Defende que todos os valores recebidos pelos diretores são efetivamente remuneração e que estes são efetivamente empregados, não possuindo autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão.*

*Afirma que "comprovará novamente com clareza que as remunerações pagas aos diretores da Requerente são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, na medida em que: (i) caracterizam remuneração habitual ao trabalho prestado, (ii) não são gratificações dadas por mera liberalidade, (iii) há prova documental que atesta o vínculo empregatício dos diretores com a Requerente e, por fim (iv) os diretores não possuem autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão." E que "será demonstrado que em havendo o vínculo empregatício dos beneficiados e sendo os valores pagos considerados remuneração, é*

*legítima a dedutibilidade das despesas conforme recorrentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF”.*

*Os argumentos apresentados foram os mesmos descritos por ocasião da impugnação e abrangeram também as parcelas não objeto da diligência, quais sejam, Bônus Anual, Prêmios DDY e DYR.*

#### **Dos pedidos**

*Nulidade do lançamento fiscal, nos termos do art. 142 do CTN e art. 10, V, do Decreto nº 70.235, em razão do erro cometido pela Autoridade Fiscal na apuração da base de cálculo do IRPJ exigido no auto de infração.*

*A impugnante requer seja reconhecida a total improcedência do lançamento fiscal, cancelando a autuação que exige a cobrança de IRPJ e que seja afastada a aplicação de juros sobre a multa de ofício, por falta de base legal.*

*Requer que seja reconhecida a improcedência do lançamento fiscal, na medida em que os referidos valores representam contraprestação ao serviço prestado, decorrente de contrato formal de trabalho sob o regime CLT, com vínculo de subordinação e habitualidade, além da ausência de poder de administração da companhia, cancelando-se o auto de infração ora combatido.*

Na seqüência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

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

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*

*Ementa:*

*EMPREGADO ELEITO PARA OCUPAR CARGO DE DIRETOR. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. INDEDUTIBILIDADE. Por expressa disposição legal, são indedutíveis do lucro tributável os valores pagos a dirigentes e administradores a título de gratificações e participação nos resultados.*

*Inexistindo SUBORDINAÇÃO jurídica, o empregado eleito DIRETOR estatutário terá seu contrato de trabalho suspenso.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SÓCIO, ADMINISTRADOR E DIRETOR. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. PARCELAS FIXAS E MENSAIS. Somente são dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, decorrentes da prestação de serviços, que sejam fixas e mensais.*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. Havendo saldo de prejuízo fiscal a compensar, a base de cálculo do tributo deve ser determinada compensando-se, na autuação, o prejuízo fiscal correspondente a 30% do valor da infração lançada.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*

*Ementa:*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, como parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, que ocorre após a decisão definitiva do processo administrativo fiscal.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Devidamente intimado da decisão, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando por seu provimento.

É o Relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

**Da Preliminar de Nulidade**

A Recorrente alega inicialmente nulidade do lançamento fiscal, nos termos do art. 142 do CTN e art. 10, V, do Decreto nº 70.235, aduzindo que houve erro cometido pela Autoridade lançadora na apuração da base de cálculo do IRPJ exigido. Segundo o Contribuinte, o alegado erro decorre da inclusão indevida do valor de R\$ 1.824.140,24, utilizado pelo Contribuinte na forma da Lei nº 11.941, de 2009, nas linhas 3.1 (Prejuízo Compensado pelo Contribuinte/Prejuízo não Operacional Compensado) e 3.2 (Prejuízo Compensado pelo Contribuinte/Prejuízo Operacional Compensado) da planilha de compensação de prejuízo.

Equivoca-se Contribuinte. O erro alegado não gera nulidade do lançamento, pois não se trata de vícios na apuração da infração à legislação tributária, qual seja, participações não dedutíveis, relacionando-se apenas com a compensação de prejuízo que reduz a base de cálculo do tributo (composta pelo valor da infração).

A compensação do prejuízo na autuação em valor inferior ao de direito deve ser corrigida em sede de julgamento com a determinação, pela Autoridade Julgadora, da compensação de prejuízo no valor a que tiver direito o Contribuinte, aliás, como foi feito no voto condutor do Acórdão recorrido, que reconheceu o equívoco e acolheu o demonstrativo com os valores corridos, apresentados na diligência.

Ressalte-se que isso é complementemente diferente da situação em que a Autoridade lançadora determine erroneamente o valor da infração em desobediência à lei. Exemplo disso, apresentado no próprio voto do acórdão recorrido, é a hipótese de saldo credor de caixa, cuja apuração do saldo não tenha sido feita diariamente para se identificar o maior saldo do mês e determinar o valor da infração. Nesse exemplo, o montante do tributo devido não foi corretamente determinado porque a própria base de cálculo utilizou critério distinto do definido na legislação tributária, o que não é o caso, porém, do auto de infração em tela.

Logo, rejeita-se a arguição de nulidade.

**Mérito**

No mérito, a discussão diz respeito à exigência ou não de IRPJ sobre gratificações e participações no lucros pagos a diretores empregados da Recorrente.

De acordo com a fiscalização, não se admite tal dedutibilidade pelo simples fato desses diretores figurarem como Administradores do Banco, considerando, inclusive, que independentemente da classificação atribuída pelo Contribuinte a seus Diretores, esses pagamentos devem ser adicionados na apuração do lucro real, ante ao fato deles serem Administradores da

Sociedade (e-fls. 129). Para embasar a lavratura do auto de infração em tela o Auditor 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”.*

A decisão recorrida, por sua vez, ressalta que a subordinação é a questão central da discussão nestes autos, citando doutrina e a Súmula nº 269, do TST, além de julgados trabalhista, sobre essa questão, veja-se (e-fls. 899 e ss):

*No caso concreto, a grande questão relaciona-se com a subordinação. Segundo Maurício Godinho Delgado enquanto a subordinação traduz a circunstância juridicamente assentada de que o trabalhador acolhe a direção empresarial no tocante ao modo de concretização cotidiana de seus serviços, a autonomia traduz a noção de que o próprio prestador é que estabelece e concretiza, cotidianamente, a forma de realização dos serviços. Na subordinação, a direção central do modo cotidiano de prestação de serviços transfere-se ao tomador; na autonomia, a direção central do modo cotidiano de prestação de serviços preserva-se com o prestador de trabalho.*

*A autoridade atuante considerou que os diretores não eram subordinados, visto que exerciam a administração da empresa, conforme previsto em seu estatuto e no art. 138 da Lei nº 6.404/76.*

(...)

*[...]o Tribunal Superior do Trabalho (TST) não editaria a Súmula nº 269, in verbis:*

*Nº 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.*

*Como se verifica, a regra para o empregado eleito é que o contrato de trabalho anterior fique suspenso pelo período no qual exerça o cargo de diretor. Isso porque o diretor não é mandatário (relação jurídica contratual) da sociedade, mas um dos órgãos deste, agindo em nome e como órgão da companhia, pois a apresenta e pratica os atos necessários para o seu funcionamento regular, conforme art. 144 da Lei nº 6.404/1976. Na qualidade de presentantes, a função dos diretores confunde-se com a da própria empresa.*

*O contrato de trabalho somente não ficará suspenso se permanecer a relação de emprego e se os poderes dos diretores, previstos na Lei nº 6.404/1976, foram subtraídos pelo estatuto social, de forma a retirar-lhes o poder diretivo e caracterizá-los como empregados cumpridores das ordens relacionadas à forma da execução do trabalho, ou seja, as ordens dadas na concretização dos serviços prestados, que caracteriza a subordinação.*

*Nesse sentido, vejam-se algumas decisões do tribunal do trabalho.*

*DIRETOR ELEITO EM ASSEMBLEIA DA EMPRESA. RELAÇÃO DE EMPREGO - Não se caracteriza como empregado o diretor de sociedade anônima, que tiver sido eleito em assembleia, conforme o art. 143 da Lei n. 6.404/76, quando exerce suas atividades sem a subordinação jurídica própria do liame empregatício, com poderes de representação da sociedade e de tomada de decisões, em função cuja natureza se confunde com a própria empresa. (TRT da 3.ª Região; Processo: 01579-2012-114-03-00-4 RO; Data de Publicação: 02/10/2013; Órgão Julgador: Segunda Turma; Relator: Convocado Paulo Mauricio R. Pires; Revisor: Luiz Ronan Neves Koury; Divulgação: 01/10/2013. DEJT. Página 94)*

*DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA - RELAÇÃO DE EMPREGO INEXISTENTE - SUSPENSÃO DO CONTRATO DE TRABALHO - Não é*

*empregado o diretor de sociedade anônima, eleito na forma estatutária, que se reporta apenas ao Diretor Presidente, na tomada de decisões, sem jamais se encontrar em condições de subordinação, eis que dotado de amplos poderes de mando e gestão, constituindo parte essencial na estrutura da sociedade que representa. Aplicação do entendimento jurisprudencial consolidado na Súmula 269 do C. TST (TRT da 3.ª Região; Processo: 0170400-72.2009.5.03.0018 RO; Data de Publicação: 15/06/2011; Órgão Julgador: Nona Turma; Relator: Convocada Ana Maria Espi Cavalcanti; Revisor: Milton V. Thibau de Almeida)*

**EMENTA : RELAÇÃO DE EMPREGO - DIRETOR ELEITO DE SOCIEDADE ANÔNIMA** - A direção de sociedade visa à consecução do seu objeto social, em que o diretor passa a órgão da empresa, portando interesses dela ao "representá-la" e "dirigi-la", cuidando-se do próprio ente subordinante. Ideário que se rivaliza com o aspecto organizacional do empregado. Gestão e representação entram, então, em testilha com subordinação jurídica. A dependência típica Celetária se põe à margem. O desvio de interesses constatado no exercício do mister que decorre do mandato de gestão é anteparo para a efetiva perda da qualidade de pessoa natural que se submete "ao modo de trabalho" pontuado pelo seu empregador. (TRT da 3.ª Região; Processo: 01358-2002-028-03-00-9 RO; Data de Publicação: 04/03/2004; Órgão Julgador: Sexta Turma; Relator: Emília Facchini; Revisor: Hegel de Brito Boson)

**EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA - RELAÇÃO DE EMPREGO INEXISTENTE** - Não é empregado o diretor de sociedade anônima, eleito na forma estatutária, que se reporta apenas ao Conselho Administrativo, na tomada de decisões, sem jamais se encontrar em condições de subordinação com respeito à sociedade de cuja estrutura constituía uma parte essencial. (Acórdão TRT 3ª/Nona Turma/2011-03/23)

**EMENTA : RELAÇÃO DE EMPREGO - DIRETOR ELEITO DE SOCIEDADE ANÔNIMA** - A direção de sociedade visa à consecução do seu objeto social, em que o diretor passa a órgão da empresa, portando interesses dela ao "representá-la" e "dirigi-la", cuidando-se do próprio ente subordinante. Ideário que se rivaliza com o aspecto organizacional do empregado. Gestão e representação entram, então, em testilha com subordinação jurídica. A dependência típica Celetária se põe à margem. O desvio de interesses constatado no exercício do mister que decorre do mandato de gestão é anteparo para a efetiva perda da qualidade de pessoa natural que se submete "ao modo de trabalho" pontuado pelo seu empregador. (Acórdão TRT 3ª/Sexta Turma/2004-02-16)

**EMENTA: DIRETOR DE EMPRESA - VÍNCULO DE EMPREGO - INEXISTÊNCIA** - Não se verifica o vínculo empregatício, quando comprovado nos autos que o reclamante, na condição de diretor da empresa, uma sociedade anônima, foi eleito e empossado pela Assembléia Geral de Acionistas, exercendo suas funções em consonância com os estatutos sociais da companhia e nos exatos termos da legislação aplicável às sociedades por ações (Lei 6.404/76). A condição de diretor e, portanto, de órgão da pessoa jurídica, exclui o direito do reclamante de pleitear verbas trabalhistas, pelo período de seu mandato. **DECISÃO:** A Turma, à unanimidade, conheceu do recurso; no mérito, por maioria de votos, deu-lhe provimento para, reformando a sentença recorrida, julgar improcedente a ação, invertidos os ônus da sucumbência, vencido o Exmo. Juiz Maurício Pinheiro de Assis, que mantinha a sentença de 1o. grau. (Acórdão TRT 3ª/Quarta Turma/1996-01-10)

*Como se verifica, a subordinação do diretor eleito foi afastada em diversos julgados da justiça do trabalho, pois nessa condição altera-se a relação jurídica que deixa de ser contratual para ser estatutária. A diretoria passa a constituir um órgão da sociedade, o qual não é compatível com a subordinação.*

Por outro lado, a Recorrente sustenta, em suma, que seus diretores são empregados com claro vínculo de subordinação e devidamente registrados sob o regime da CLT; que a natureza dos valores por eles recebidos é remuneratória, não se tratando de gratificações não ajustadas (ganhos eventuais), mas, pelo contrário, caracterizam-se como remuneração habitual pelo trabalho desenvolvido pelos diretores, devidamente ajustados em programas específicos e incluídos em sua integralidade na forma de pagamentos de salários e, por consequência, tributados; que tais diretores são desprovidos de autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão, dentre outros argumentos. E conclui que estes valores devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ, por representarem remuneração como contraprestação direta do serviço prestado.

Pois bem. Entendo que a decisão recorrida deve ser reformada.

Primeiramente, é preciso ressaltar que é incontroverso que a Recorrente classificava e registrava **como remuneração** os valores em discussão e atribuídos aos seus Diretores, incidindo, a partir daí, a obrigação de recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração a estes Diretores. Este fato deve ser considerado, ao menos como ponto de partida, para a solução da lide, pois não é razoável, ao mesmo tempo, os Diretores serem empregados apenas para fins trabalhistas e não o serem para fins fiscais.

Nesse sentido é a lição de Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup>:

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

*[...]*

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

De fato, a mesma Autoridade Administrativa não pode chegar a uma conclusão diametralmente distinta no que concerne a situações de fato que possuem um liame inequívoco de continuidade.

Ou se reconhece a existência de relação de emprego entre a Sociedade e os Diretores para se exigir o recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração tributável de tais trabalhadores, possibilitando, no caso, a dedutibilidade das verbas pagas aos diretores empregados na apuração do lucro real, da mesma forma como se permite a dedutibilidade dos valores pagos aos demais trabalhadores, ou não se reconhece a relação de emprego existente.

### **Regime fiscal da dedutibilidade dos pagamentos feitos a administradores**

Vários são os dispositivos que tratam dos pagamentos feitos pela pessoa jurídica a seus empregados e administradores, o que pode gerar uma certa confusão decorrente da ausência de uma melhor organização e tratamento sistemático da matéria na legislação.

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 108 e 111.

Segundo o art. 311, § 3º, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018 – Decreto nº 9.580/2018), são despesas operacionais dedutíveis as gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem. Por outro lado, o art. 315 do mesmo diploma normativo estabelece que não serão dedutíveis como despesas operacionais “as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica”. Ainda, o art. 368, parágrafo único, I, do RIR/2018, com fundamento no Decreto-Lei nº 5.844/43, admitiria a dedução da remuneração paga ao administrador, desde que correspondente a uma “remuneração mensal fixa por prestação de serviços”. Veja-se:

*Art. 368. Serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, as remunerações de sócios, diretores ou administradores, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput e § 5º).*

*Parágrafo único. Não serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “b” e “d”):*

*I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e aquelas que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços; e*

*II - as percentagens e os ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações que não residam no País.*

Por fim, a respeito da participação nos lucros da pessoa jurídica, o art. 527 do RIR/2018 traz vedação expressa de dedutibilidade atribuída as partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores, prescrevendo a sua adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

Veja-se que, num primeiro momento, há uma aparente antinomia entre o art. 311, § 3º, e o art. 315, ambos do RIR/2018. É que o primeiro admite expressamente a dedução das gratificações pagas aos empregados em geral, sendo que a segunda veda a mesma dedução para os administradores. Porém, é possível que um administrador continue sendo empregado, e aí com o vínculo de subordinação jurídica na relação entre ele e a pessoa jurídica, e aqui inicia-se a discussão sobre a dedutibilidade ou não de tal despesa no cômputo do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real.

Compreendo que a situação específica do diretor-empregado que exerce a administração da companhia, mantendo, com esta, o vínculo empregatício, não é tratada expressamente na legislação tributária para fins de dedutibilidade das gratificações e participações pagas. Deste modo, sendo a pessoa eleita para exercer cargo de diretor empregado da companhia, coexistem — durante esse exercício — duas relações jurídicas distintas: a de administrador, que é estatutária, e a de empregado, que é contratual, pois “nada impede que a companhia continue a pagar o salário como modo de remunerar o exercício do cargo de diretor”<sup>2</sup>. E, se o faz, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das participações nos lucros.

O acórdão nº 1301-006.493, de relatoria da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, enfrentou essa discussão e, na oportunidade, acompanhei os fundamentos e conclusões da i. Relatora. Vale a transcrição de trecho de interesse do voto da i. Relatora:

*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*

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

*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”<sup>3</sup>*

*Para determinar o alcance dos artigos 303 e 463 do RIR/99 – e, assim, a aplicação da vedação à dedutibilidade das participações e gratificações pagas a diretores 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 4.506/64 e o art. 527 do RIR/18 tem por base legal o art. 58, § único do Decreto-Lei nº 1.598/77. Esses 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 Oliveira<sup>4</sup> 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 executam a mesma função, porém, com a manutenção do vínculo de emprego.*

*Tanto é assim que o art. 12 da Lei nº 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:*

<sup>3</sup> BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas. Vol. 1. Rio de Janeiro; JUSTEC, 1979, p. 384/385

<sup>4</sup> Fundamentos do Imposto de Renda (2020), São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

*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, pode-se concluir 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, isto é, o § 3º do art. 299 do RIR/99, além do §1 do art. 3º da Lei nº 10.101/00. Por outro lado, ao diretor não empregado, que exerce a administração da sociedade, sem vínculo empregatício, são aplicáveis as vedações à dedutibilidade das participações e gratificações na apuração do IRPJ, previstas nos artigos 303 e 463 do RIR/99.*

Portanto, com base nestes fundamentos, conclui-se que ao diretor empregado que exerce a administração da sociedade, sem extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados.

Com relação às provas de subordinação dos Diretores, a Autoridade Fiscal, assim se manifestou:

*Apesar da previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria, conforme descrito no item 4 anterior, o contribuinte considera seus diretores como empregados, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, (ii) DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e (iii) DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.*

*Na GFIP, são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no código de retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na DIPJ (Ficha 61 A – Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular), como Presidente/Diretores com Vínculo Empregatício.*

*Se do ponto de vista trabalhista não haveria relevância para esta fiscalização questionar a empresa do motivo de considerar estes administradores como empregados, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal, uma vez que os pagamentos do Bônus e dos Prêmios atribuídos aos administradores foram considerados como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real.*

*Porém, independentemente da classificação atribuída pelo contribuinte a seus Diretores, eles são de fato Administradores da Sociedade, conforme se verifica nos seguintes documentos elaborados pelo próprio contribuinte:*

- O Estatuto Social prevê que (i) A Sociedade será administrada por uma Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da Sociedade; (ii) A Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembleia Geral, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembleia Geral de*

*poderes para praticar todos e quaisquer todos e quaisquer atos relacionados aos fins sociais; (iii) A Diretoria tem os poderes necessários para assegurar o funcionamento normal da Sociedade; (iv) a representação da sociedade será feita por Diretores, ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores; (v) Compete à Diretoria a decisão de remunerar os acionistas da sociedade, através de dividendos, dividendos intermediários e juros sobre o capital próprio.*

• *Nas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2011, na Nota nº 17 – Transações com Partes Relacionadas, item b – Remuneração de Pessoas-Chave da Administração, consta: “Foram considerados pessoas-chave da administração os membros do Comitê Operacional, incluindo os diretores estatutários e pessoas-chave de negócio que não fazem parte desse comitê.” (grifamos)*

• *Nas Atas de Assembleia Geral que deliberam sobre a eleição e/ou reeleição dos membros da Diretoria, é feita a seguinte observação pelo contribuinte:*

*“... e serão empossados em seus cargos imediatamente após a homologação de seus nomes pelo Banco Central do Brasil, na forma do artigo 1º da Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 3.041, de 28.11.2002 (Resolução nº 3.041/02). Os Diretores ora eleitos preenchem as condições previstas na referida Resolução nº 3.041/02 e têm plenos conhecimentos das disposições constantes do Artigo 147 da Lei 6.404 de 15.12.76 e ...”*

*O mencionado artigo 147 da Lei nº 6.404/76 está inserido em seu Capítulo XII – Conselho de Administração e Diretoria – Administração da Companhia, Seção III – Administradores – Normas Comuns – Requisitos e Impedimentos. Esse artigo prevê os requisitos e impedimentos que devem ser observados pela Assembleia Geral para a investidura no cargo dos Administradores da Companhia.*

*“Art. 147. Quando a lei exigir certos requisitos para a investidura em cargo de administração da companhia, a assembleia-geral somente poderá eleger quem tenha exibido os necessários comprovantes, dos quais se arquivará cópia autêntica na sede social”. (grifamos)*

*“§ 1º São inelegíveis para os cargos de administração da companhia as pessoas impedidas por lei especial, ou condenadas por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato, contra a economia popular, a fé pública ou a propriedade, ou a pena criminal que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos”. (grifamos)*

*“§ 2º São ainda inelegíveis para os cargos de administração de companhia aberta as pessoas declaradas inabilitadas por ato da Comissão de Valores Mobiliários”.*

*“§ 3º O conselheiro deve ter reputação ilibada, não podendo ser eleito, salvo dispensa da assembleia-geral, aquele que: (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)” (grifamos)*

*“I - ocupar cargos em sociedades que possam ser consideradas concorrentes no mercado, em especial, em conselhos consultivos, de administração ou fiscal; e (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)”*

*“II - tiver interesse conflitante com a sociedade. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)”*

*“§ 4º A comprovação do cumprimento das condições previstas no § 3º será efetuada por meio de declaração firmada pelo conselheiro eleito nos termos definidos pela Comissão de Valores Mobiliários, com vistas ao disposto nos arts. 145 e 159, sob as penas da lei. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)”*

*Além dos fatos mencionados acima, obtidos a partir de documentos elaborados pelo contribuinte, a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, é clara ao definir quem são os Administradores deste tipo de sociedade em seu artigo 138:*

*“Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria”.*

*O simples fato do contribuinte remunerar seus diretores como empregados e declará-los na 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 sem vínculo empregatício, não concede a ele o direito de usufruir da dedução dos valores pagos a título de Bônus e Prêmios como se tivessem sido feitos a empregados. Para os administradores aplica-se a Legislação citada no item 8 deste Termo de Verificação Fiscal que determina que devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, os valores referentes ao bônus e aos prêmios atribuídas aos administradores.*

*Portanto, conclui-se que os Diretores do Goldman Sachs do Brasil Banco Múltiplo S/A, Sociedade Anônima regida pela Lei nº 6.404/76, são os Administradores da sociedade, independentemente da classificação a eles atribuída nos documentos declaratórios apresentados pelo contribuinte.*

Ou seja, sustenta a Autoridade que a administração do Banco compete aos diretores, em razão do que prevê o art. 138 da Lei nº 6.404/76, combinado com a redação do Estatuto Social vigente, e que tanto a classificação a eles atribuída nos documentos declaratórios apresentados pelo contribuinte, bem como a existência dos contratos de trabalho, não concedem ao Banco o direito de usufruir da dedução dos valores pagos a título de Bônus e Prêmios como se estivessem sido feitos a empregados.

Ou melhor, as provas colecionadas que amparam o entendimento de que **não** há subordinação entre os Diretores e a Sociedade limitam-se às disposições de lei e ao Estatuto Social vigente, desprezando, como se viu, as demais provas também por ela coletadas, sejam elas i) Folhas de Pagamentos; ii) Contratos de Trabalho; iii) documentos declaratórios apresentados pelo Contribuinte (GFIP, DIRF e DIPJ); iv) Lançamentos Contábeis.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que todos os seus Diretores são empregados, e, nesse sentido, reporta-se às mesmas provas antes desprezadas pela Fiscalização, além de rescisões de contrato de trabalho que fazem menção à CLT e evidenciam o recolhimento de contribuições previdências, FGTS e retenções incidentes sobre as verbas recebidas no momento do desligamento (e-fls. 458 e ss), e-mails trocados (e-fls. 483 e ss., 589/604), avaliação de Diretores conforme fichas de avaliação 360º graus (e-fls. 490 e ss)

As provas apresentadas e reportadas pela Recorrente, de fato, corroboram com a alegação de que seus diretores mantiveram a qualidade de empregado durante o período em que exerceram a administração do Banco Recorrente, classificando-se, portanto, para fins de dedutibilidade do IRPJ, como diretores empregados. Isso porque continuaram a receber salários, como comprovam as folhas de pagamentos acostadas aos autos, bem como eram avaliados por seus superiores hierárquicos., tudo em conformidade com as provas antes mencionadas.

É de se consignar ainda que o Estatuto Social da Recorrente não evidencia ausência de subordinação hierárquica na relação jurídica entre os Diretores e Sociedade. A fiscalização, por meio do TVF, transcreveu parte do estatuto, para dizer que a Sociedade era administrada por uma Diretoria (art. 11); que Diretoria será composta por, no mínimo, 2 (dois) e, no máximo, 15 (quinze) membros, eleitos pela Assembleia Geral (art. 12); que “A Diretoria será o órgão executivo da

*Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembleia Geral, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembleia Geral de poderes para praticar todos e quaisquer atos relacionados aos fins sociais, exceto aqueles que, nos termos da Lei ou por força deste Estatuto, sejam de competência de outro órgão.”* (art. 13); que a Diretoria tem os poderes necessários para assegurar o funcionamento normal da Sociedade, competindo a seus membros [...] i) exercer, em conjunto ou individualmente, as atribuições que lhe forem conferidas pela Assembleia Geral (art. 15); que a Diretoria poderá declarar dividendos à conta do lucro apurado no balanço levantado em 30 de junho de cada ano ..[...] (art.25).

Estes artigos, de um modo geral, foram base para o entendimento do Fisco de ausência de subordinação e inexistência de relação de emprego entre os citados Diretores e a Sociedade. Porém, estes artigos não evidenciam a ausência de subordinação defendida pela Autoridade Fiscal.

Veja-se outros dispositivos neste mesmo documento:

*Artigo 7º - À Assembleia Geral compete o exercício das atribuições que lhe são conferidas em Lei e neste Estatuto Social.*

*Artigo 8º - AS Assembleias Gerais reunir-se-ão ordinariamente, no prazo da Lei, e extraordinariamente, sempre que o exigirem os interesse e conveniências da Sociedade, sendo permitida a convocação e a realização simultânea de assembleias ordinária e extraordinária.*

*§1º - Os acionistas da Sociedade serão convocados na forma da Lei, e notificados por escrito da hora, data e local das Assembleias Gerais, sempre com antecedência mínima de 30 (trinta) dias corridos da data da realização das Assembleias, ficando desde já estabelecido que esse prazo para notificação poderá ser reduzido ou dispensado quando houver o consentimento unânime de acionistas representando a totalidade do capital social.*

*Artigo 9º As Assembleias Gerais serão convocadas pela Diretoria, ou pelos acionistas, na forma prevista na Lei, e instalar-se-ão, em primeiro convocação, com a presença pessoal, ou mediante procuração, de acionistas representando no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) do capital social com direito a voto, e com qualquer número, em segunda convocação. As deliberações serão tomadas pelo voto de acionistas representando a maioria absoluta dos presentes.*

*§1º - As Assembleias Gerais serão instaladas e presididas pelo acionista que for escolhido na ocasião, e a este caberá a escolha do Secretário.*

(...)

*Art. 10 – Compete à Assembleia Geral a deliberação sobre os seguintes atos: a) eleger e destituir os Diretores da Sociedade e os Membros do Conselho Fiscal, estabelecer seus poderes e prescrever suas atribuições; b) supervisionar o desempenho dos Diretores, examinar livros e registros da Sociedade a qualquer tempo, solicitar informações sobre contratos assinados, e tomar todas as demais medidas necessárias; c) examinar os relatórios da administração e as contas da Sociedade, apresentadas pela Diretoria; e d) deliberar sobre qualquer matéria levada à apreciação da Assembleia Geral, em obediência ao disposto neste Estatuto”.*

Veja-se que de acordo com o Estatuto Social, a Assembleia deverá ser composta por acionistas (no caso, The Goldman Sachs Group. Inc e Goldman Sachs Global Holding LLC, ambas sediadas no exterior), e compete a ela deliberar sobre as decisões relevantes da Sociedade, tais como eleger e destituir os Diretores, supervisionar o desempenho destes Diretores, examinar livros e registros da Sociedade a qualquer tempo, etc.

Com efeito, deve-se concordar com a Recorrente quando sustenta que seus Diretores não possuem autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão em relação à Sociedade.

O fato, nos termos do Estatuto Social, os citados diretores possuem poderes de gestão e representação da sociedade, não tem, por consequência necessária, a ausência de subordinação hierárquica e, portanto, de relação entre Diretores e Sociedade. Pressupõe-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.

Pressupõe-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.

Portanto, tendo a 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.

#### **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 e 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.

#### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente as exigências.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**