MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721159/2014-22

Processo nº	16327.721159/2014-22
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1201-005.365 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de outubro de 2021
Recorrente	BTG PACTUAL CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012

ADMINISTRADOR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL.
Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica.
PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.
Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores.
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. SÚMULA CARF N. 108
Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque e a Conselheira Bárbara Santos Guedes, que davam provimento ao recurso. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, substituída pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio

Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de **IRPJ** relativos às gratificações e/ou participações nos lucros atribuídos a diretores estatutários/administradores da companhia, considerados dedutíveis pelo contribuinte.

Segundo a Fiscalização, foi apurado que, não obstante a previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria (em face do art.138 da Lei das S/A), o Contribuinte declara seus Diretores na GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social na categoria 1 – Empregado e na DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte com o Código de retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho assalariado. Entendeu a fiscalização, na ocasião, que tal situação não poderia ser aceita já que não representaria a verdade fática. Considerando a Lei 10.101/2000, que permite a dedução da distribuição de lucros ou participações a empregados enquanto despesas operacionais, e que se tratariam de administradores (diretoria), à empresa não foi permitida a dedução dos lucros distribuídos aos administradores, gerando assim, a presente autuação. Ainda, em análise à Atas da Assembleia Geral, entendeu a fiscalização que não se poderia deduzir qualquer subordinação (característica do vínculo empregatício) da diretoria à assembleia de acionistas. Entendeu, portanto, que os diretores não são empregados, mas sim administradores, não se subsumindo à hipótese de dedução prevista na Lei 10.101/2000, mas na participação nos lucros ou resultados previstos na Lei 6404/1976.

Não obstante, o contribuinte apresentou sua impugnação à autuação fiscal, alegando que os beneficiários da PLR eram de fato empregados, e estavam subordinados aos seus superiores, bem como os acionistas da Companhia, não cabendo a desqualificação do vínculo empregatício e nem a glosa de despesas com pagamentos de PLR a diretores empregados (por expressa previsão legal), afastando também a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

Contudo, o Acórdão da DRJ negou provimento à pretensão impugnatória, entendendo que devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros das pessoas jurídicas atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica. Entendeu também que, nos termos dos art. 303 e 463 do RIR/99, são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores.

Irresignado, o Recorrente apresenta Recurso Voluntário, onde reafirma os argumentos já apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

É o Relatório.

Voto

Documento nato-digital

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a Recorrente alegou que o Acórdão recorrido deveria ser anulado em face da "precária apreciação da matéria em debate", por que, segundo entendeu o Recorrente, haveria precária análise quanto: (i) Os argumentos e provas referentes à existência de vínculo empregatício de seus beneficiários; e (ii) A análise da incidência de CSLL sobre a PLR paga *in casu*, que sequer é objeto da presente lide.

Assim, entendeu que o Acórdão recorrido enquadra-se em uma das situações previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72:

> Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da mesma forma, entendeu aplicável o art. 50 da Lei da Lei no 9.784/99, as decisões administrativas devem ser claras e motivadas

Porém, não observo qualquer restrição ao exercício de defesa ou à compreensão do teor da decisão recorrida, esta que simplesmente concordou com a *ratio* contida no Relatório e o Termo de Verificação Fiscal que resultou na Autuação Fiscal pela autoridade de origem, isto é, ao entender pela não existência de subordinação para autorizar a dedutibilidade dos valores pretendidos pelo contribuinte.

Portanto, ainda que seja possível discordar do fundamento da decisão, não há dúvida de que a decisão foi clara nesse sentido, não devendo subsistir a alegação de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Observe-se, porém, que o Acórdão recorrido de fato apreciou aplicação da CSLL ao caso, não obstante não constar na autuação fiscal, o que foi instada pelo próprio Impugnante.

Ao trazer à baila a aplicação da CSLL, o Acórdão recorrido acrescentou:

> A anteriormente mencionada **Solução de Consulta n° 89 da COSIT** dispõe em seu item 10 que as conclusões expostas com relação ao **IRPJ** afetam, na mesma medida, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), uma vez que se aplica a essa contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, por força do comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Não obstante, deve-se considerar que assiste razão ao Recorrente nesse ponto, pois o Auto de Infração impugnado refere-se exclusivamente à IRPJ e em nenhum momento a Impugnação questionou eventual autuação referente à CSLL:

Documento nato-digital

Receita Federal
Fiscalização
DEINF - Delegacia Especial de Instituições Financeiras em SÃO PAULO

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTO(S) E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL

Identificação do Procedimento

Número	Código de acesso
0816600.2013.00686	.82117101

Sujeito Passivo

Nome Empresarial	CNPJ
BTG PACTUAL CORRETORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS	43.815.158/0001-22

Logradouro	Número	Complemento
AV BRIGADEIRO FARIA LIMA	3477	14 ANDAR - PART

Bairro	Cidade/UF	CEP
ITAIM BIBI	SÃO PAULO/ SP	04538-133

Lavratura

Local de Lavratura	Data
SÃO PAULO/SP	10/12/2014

Texto

Encerramos, nesta data, o procedimento fiscal em relação ao sujeito passivo acima identificado, relativo aos tributos e períodos das infrações constantes nos documentos de lançamento abaixo discriminados.

O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, onde consta o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades porventura observadas:

Processo	Documento	Tributo	Total do Crédito Tributário
16327-721.159/2014-22	Auto de Infração	IRPJ	R$ 3.512.145,13

Devolvemos, nesta data, todos os livros e documentos utilizados no presente procedimento de fiscalização, no estado em que foram recebidos.

Para surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo, em 02 (duas) vias, assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e pelo sujeito passivo ou seu representante legal, que, neste ato, recebe uma das vias.

Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil

Nome	Matrícula	Assinatura
RENATA PROENCA LOPES DE FARIAS	01218666	

Recibo e Ciência do Sujeito Passivo / Representante

Portanto, entendo que, preliminarmente, deve-se desconsiderar os debates referentes à CSLL pois não ligadas ao auto de infração ora impugnado e que se refere exclusivamente à IRPJ.

Passa-se a analisar o mérito da questão.

Primeiramente, a recorrente sofreu autuação fiscal após ser submetida a procedimento fiscal instaurado pela D. Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB"), por meio do MPF n° 08.1.66.00-2013-00686-3, de 24/12/2013, que resultou na lavratura do Auto de Infração de IRPJ referente aos anos calendário de 2010, 2011, e 2012, com acréscimo de multa de ofício e juros de mora:

Principal	**R$ 1.734.960,00**
Juros de mora	**RS 475.965,13**
Multa de ofício	**RS 1.301.220.00**
Total	**R$ 3.512.145,13**

Assim, no TVF, a autoridade autuante entendeu que a Recorrente efetuou pagamentos, a título de participação dos lucros e resultados (PLR), a diretores. Apesar de os diretores estarem registrados como empregados, entendeu a fiscalização que se tratavam, em verdade, de administradores sem vínculo empregatício, de modo que as verbas pagas não seriam dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real, conforme os art. 249, I, 303, 307, Parágrafo Único e 463 do Decreto n. 3000/99 (RIR).

Nesse sentido, dispõem os citados dispositivos legais que limitavam a dedução de distribuição de lucro ou participação a administradores:

> Art. 249. Na determinação do lucro real, **serão adicionados ao lucro líquido** do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):
>
> I - os custos, **despesas**, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
>
> (...)
>
> Art. 303. **Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).
>
> Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:
>
> Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):
>
> I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

Em particular, destaque-se o dispositivo trazido pelo art. 463 do Decreto 3000/99:

> Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, **as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).
>
> Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei nº 691, de 18 de julho de 1969, art. 2º, parágrafo único).

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

> Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.
>
> § 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Este dispositivo repercutiu no art. 359 do RIR/99 e no art. 462 do RIR/99:

> Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).
>
> (...)
>
> Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

Documento nato-digital

> I - asseguradas a debêntures de sua emissão;
>
> II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;
>
> III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

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

Na ocasião da fiscalização, o Auto de Infração apresentou a seguinte síntese:

> Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.
>
> 0001 GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES
> GRATIFICAÇÕES INDEDUTÍVEIS
>
> Gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais são indedutíveis na apuração do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2010	2.626.500,00	75,00
31/12/2011	2.203.339,99	75,00
31/12/2012	2.110.000,00	75,00

O Recorrente, a seu turno, em sede de impugnação administrativa e, depois, em sede de Recurso Voluntário, reafirmou a possibilidade de dedução dos valores pretendidos, pelo fato de que os Diretores mencionados, serem, de fato, empregados devidamente registrados da empresa e, portanto, beneficiários do regime trazido pela Lei 10.101/2000, e que os valores distribuídos foram realizados a título de gratificações ou participações.

Afinal, dirigentes ou administradores da pessoa jurídica a que se referem os dispositivos mencionados no parágrafo anterior são aqueles que possuem plena autonomia de atuação na sociedade, sem subordinação.

Paralelamente, o Recorrente entendeu que mesmo que se entendesse não aplicável à situação em tela a Lei 10.101/2000, ainda assim seria necessário considera-las meras gratificações ou parcelas integrantes do salário-de-contribuição, viabilizando a dedutibilidade destes da base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 299, parágrafo 3ª do RIR/99:

> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
>
> **§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.**

Note-se, portanto, que ambos os argumentos do contribuinte pela dedutibilidade dos valores (como "PLR" ou "gratificações") centralizam-se também no pressuposto da caracterização dos diretores como empregados.

Documento nato-digital

O Recorrente, no Recurso Voluntário, informa alguns dados importantes sobre a caracterização da relação jurídica estabelecida entre os diretores e o Recorrente:

Colacionou diferentes documentos para comprovar o alegado, dentre os quais, já tendo-os apresentados à fiscalização: cópias dos registros das carteiras de trabalho dos diretores, datas de admissão, funções exercidas, formalização do vínculo, avaliação de diretores, registro em carteira de Trabalho e contrato de trabalho.

Reforce-se que o *caput* do art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho) define que é considerado empregado *"toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário"*. Daí se extraem os elementos fático-jurídicos da relação de emprego: pessoalidade, subordinação, onerosidade e não eventualidade.

No mesmo passo, mencione-se a Súmula nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho, onde se declara a suspensão do contrato de trabalho do empregado eleito para ocupar cargo de diretor, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego. *In verbis*:

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

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

Existindo subordinação (diretores-empregados), entendo que as despesas relacionadas ao aludido pagamento são dedutíveis na apuração do lucro real, de acordo com os arts. 299, § 3º, 359 e 462, III, do RIR/1999 e com o art. 3º, § 1º da Lei nº 10.101/2000. Por outro lado, se os diretores forem enquadrados como administradores da empresa, como entendeu a Fiscalização, os mesmos valores são indedutíveis na apuração do IRPJ devido, nos termos dos arts. 303, 357, parágrafo único, e 463 do RIR/1999, já que o empregado elevado ao cargo de diretor passar a atuar não mais "a mando" do banco, mas "em seu nome".

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

> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

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

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETOR EMPREGADO. MANUTENÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. IRPJ. DEDUTIBILIDADE.

Documento nato-digital

São dedutíveis da base de cálculo do imposto as participações nos lucros atribuídas a diretores que mantenham as características inerentes à relação de emprego, sendo inaplicável a tais trabalhadores a vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99).

Note-se, porém, em sentido oposto, e no caso em tela, que a fiscalização, após analisar o Estatuto e as Atas das Assembleias Ordinárias e Extraordinárias, chegou à conclusão de que a **subordinação neste caso em particular não existiria**, conforme se observa no Relatório do TVF, fl. 383-385:

DA QUALIFICAÇÃO DOS DIRETORES COMO ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE

8. Da leitura das Atas de reuniões tanto da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária quanto da Diretoria não se pode observar em momento algum a subordinação dessa diretoria aos acionistas da Corretora.

9. Em seu Estatuto Social estão previstas Assembléias Gerais a serem realizadas nos quatro primeiros meses seguinte ao término do exercício social:

"Capítulo III

Da Assembléia Geral

Artigo 8° - A Assembléia Geral realizar-se-á ordinariamente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social e, extraordinariamente, sempre que os interesses sociais exigirem o pronunciamento dos Acionistas.

Artigo 9° - A Assembléia Geral será instalada e presidida **por um dos Diretores Executivos da Companhia, que deverá indicar um acionista, ou outro Diretor Executivo ou advogado para secretariar os trabalhos.**

Artigo 10 — A cada Ação Ordinária Nominativa corresponderá um voto nas deliberações da Assembléia.

Artigo 11 — O secretário redigirá a Ata da Assembléia Geral e a lavrará em livro próprio."

10. Ainda no Estatuto Social define-se que a administração da sociedade será a cargo da Diretoria:

"Capítulo IV

Da Administração da Sociedade

Artigo 12 — A sociedade será administrada por uma diretoria composta de no mínimo, 02 (dois), até 07 (sete) membros, acionistas ou não, dispensados de caução, sendo todos Diretores Executivos, residentes no país, eleitos e destituíveis a qualquer momento pela Assembléia Geral.

Parágrafo 1° - O mandado dos Diretores eleitos será 01 (um) ano, permitida a reeleição.

Parágrafo 2° - Findo o mandado os Diretores permanecerão no exercício de seus cargos até a investidura dos novos eleitos.

Parágrafo 3° - Os Diretores ficam dispensados de prestar caução em garantia de suas gestões.

Parágrafo 4° - **A investidura no cargo de Diretor dar-se-á por termo lavrado no livro de "Atas de Reunião da Diretoria",** condicionada a prévia homologação do Banco Central do Brasil e observadas as prescrições legais.

Parágrafo 5° - A remuneração da Diretoria será fixada pela Assembléia Geral Ordinária que a eleger.

Artigo 13 — Em caso de vaga de um dos cargos da Diretoria, esta designará um substituto provisório até a realização da primeira Assembléia Geral que então deliberará

Documento nato-digital

sobre o provimento definitivo de cargo. O substituto eleito servirá até o término do mandato do substituído.

Artigo 14 — A Diretoria reunir-se-á, quando necessário, por convocação de qualquer de seus membros, sendo as deliberações tomadas por maioria de votos.

Artigo 15 — Nos casos de impedimentos ou ausências temporárias de qualquer um dos Diretores, os remanescentes escolherão, entre si, o substituto que exercerá as funções do substituído, cumulativamente.

Artigo 16 — Para consecução dos objetivos sociais fica a Diretoria investida de plenos poderes, inclusive para contrair obrigações, alienar imóveis, transigir, ceder, renunciar direitos, cabendo-lhe, além das atribuições legais:

(a) organizar o Regulamento Interno da Sociedade;

(b) deliberar sobre as criações de dependências;

(c) tomar conhecimento dos balancetes mensais;

(d) Fazer levantar os balanços semestrais e elaborar o relatório anual, publicando-os sob sua assinatura.

Parágrafo 1° - A representação da sociedade e a prática de atos necessários ao seu funcionamento regular competirão sempre: (a) a 2 (dois) Diretores em conjunto;

(b) a 1 (um) Diretor em conjunto com um procurador devidamente constituídos na forma do parágrafo seguinte; a 2 (dois) procuradores e conjunto devidamente constituídos na forma do parágrafo seguinte.

Parágrafo 2° - A sociedade poderá, por dois de seus diretores, nomear procuradores para representá-la, nos limites dos poderes conferido nos respectivos mandatos.

Parágrafo 3° - Os mandatos "ad judicia" não precisarão conter prazo de duração e poderão autorizar a prática de atos isolados.

Parágrafo 4° - **A Companhia poderá ser, excepcionalmente, representada por um único Diretor ou procurador com poderes especiais, servindo a ata da respectiva reunião como documento hábil para prática dos atos autorizados."**

11. Fica evidente a partir da leitura do capítulo referente à administração da sociedade que a Diretoria possui plenos poderes — citado inclusive no Estatuto — sem nenhuma interferência em suas decisões para o cumprimento do objeto social. Portanto a Diretoria não está subordinada à Assembléia.

12. Nas Atas das Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias verifica-se que cabe à Assembléia apenas apreciar o relatório da Diretoria, do balanço patrimonial e das demonstrações financeiras, deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e da distribuição de dividendos propostas pela Diretoria e deliberar sobre a eleição da diretoria e sua remuneração global. Nada sendo manifestado em relação à administração da Corretora, diretrizes ou estratégias a serem seguidas.

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

14. Além de estar nítido no Estatuto Social, a Lei n° 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 (grifo nosso):

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

15. Embora haja previsão da instalação do Conselho Fiscal no Estatuto da Corretora, esse não existia no período fiscalizado.

Documento nato-digital

> 16. Mesmo o contribuinte declarando seus Diretores na GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social na categoria 1 — Empregado, e na DIRF — Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte com o Código de retenção 0561 — Rendimentos do Trabalho assalariado, tal situação não pode ser aceita já que não representa a verdade fática.
>
> **17. O contribuinte foi intimado (...), cientificado em 15/07/2014, a esclarecer a situação fiscal dos diretores. Em resposta foi informado que apenas dois diretores constavam das folhas de pagamentos, sendo eles os Srs. Manuel Maria Monteiro Dias Fernandes Fernandez e Ricardo Chamma Lutfalla, e que os demais diretores eram empregados de outras empresas do grupo. Contudo confrontando as folhas de pagamentos e as atas de eleição de diretoria conclui-se que um terceiro diretor também recebeu seus honorários através de pagamentos realizados pelo contribuinte, sendo ele o Sr. Guilherme Loos Martins (grifo nosso).**
>
> **18. 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 das participações atribuídas aos administradores foram considerados como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real. (grifo nosso)**

Observe-se que, de fato, a fiscalização, a partir da leitura do Estatuto Social e das Atas da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária, entendeu que, não obstante os diretores, **Srs. Ricardo Chamma Lutfalla, Manuel M. Monteiro Fernandes Fernandez e Guilherme Loos Martins** constarem registrados como empregados da Recorrente, não cumpririam os requisitos de **subordinação,** necessário, segundo entendeu a fiscalização, para confirmar a relação empregatícia.

Entendo, nesse sentido, a partir da leitura do Estatuto Social e das Assembleias Ordinária e Extraordinária, que realmente os Diretores apresentam poderes que não indicariam relação de subordinação, a exemplo de: não verificação de subordinação entre a Diretoria e a Assembleia (arts. 8, 9, 10 e 11 do Estatuto Social), já que os diretores instalarão e presidirão a Assembleia Geral; a administração da Sociedade será exercida pela Diretoria (art. 12, 13, 14 e 15 do Estatuto Social), acionistas ou não, ao término do exercício social; o art. 12, ainda, no parágrafo 4ª estabelece que a investidura no cargo de Diretor dar-se-á por termo lavrado no livro de "Atas de Reunião de Diretoria". A Remuneração da Diretoria será fixada pela Assembleia Geral Ordinária. (parágrafo 5ª); o art. 16 do Estatuto Social dispõe que a Diretoria foi investida de plenos poderes para consecução de seus objetivos sociais, inclusive "(...) inclusive para contrair obrigações, alienar imóveis, transigir, ceder, renunciar direitos, cabendo-lhe, além das atribuições legais: (a) organizar o Regulamento Interno da Sociedade; (b) deliberar sobre as criações de dependências; (c) tomar conhecimento dos balancetes mensais; (d) Fazer levantar os balanços semestrais e elaborar o relatório anual, publicando-os sob sua assinatura; além disso, o parágrafo primeiro do mesmo artigo dispõe o parágrafo 1ª que cabe à Diretoria a representação da sociedade para a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular (sempre a dois diretores em conjunto), podendo, inclusive nomear procuradores para representa-la, podendo inclusive, excepcionalmente, ser representada por um único diretor ou procurador com poderes especiais (concedidos pelo Diretor).

Assim, entendo que, na mesma linha da fiscalização e do Acórdão recorrido, os artigos do Estatuto Social demonstram não se auferir qualquer vínculo efetivo de subordinação dos Diretores frente à Sociedade Empresarial, sendo verdadeiros administradores.

Pode-se observar que a administração da Sociedade, nos termos do art. 138 da LSA, pode ser exercida, nos termos do Estatuto, ao Conselho de Administração e à Diretoria ou

Documento nato-digital

somente à Diretoria. Nesse caso, naquela ocasião, fica evidente que a administração coube à Diretoria.

Reforce-se que, independentemente do registro regular do contrato de trabalho dos Diretores, inclusive com a juntada da documentação pelo Recorrente, tal fator não pode prosperar pois é evidenciado que a atribuição dos Diretores registrados como empregados atuavam como verdadeiros administradores da empresa. Assim, uma vez eleitos, os Diretores, nos termos da Súmula TST 269, têm seus contratos de trabalhos suspensos, salvo se verificar subordinação jurídica à relação de emprego, o que não é o caso.

Logo, os diretores, **Srs. Ricardo Chamma Lutfalla, Manuel M. Monteiro Fernandes Fernandez e Guilherme Loos Martins** não obstante constarem registrados como empregados da Recorrente, não cumprem os requisitos de **subordinação,** necessário, para confirmar a relação empregatícia, pois atuando nos termos do Estatuto Social e nas Atas das Assembleias Ordinária e Extraordinária, enquanto Diretores, exercem verdadeira administração da Sociedade.

Situação semelhante já foi objeto de análise da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por ocasião do Acórdão n. **9101-004.773 da 1ª Turma da CSRF:**

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2009, 2010, 2011
>
> RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. SUMULA CARF Nº 108. NÃO CONHECIMENTO.
>
> Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial apresentado em face de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, no caso, a Súmula CARF vinculante nº 108, que dispõe que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2009, 2010, 2011
>
> PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. INDEDUTIBILIDADE.
>
> Evidenciado que os diretores do contribuinte exerciam atividade de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, conclui-se pela inexistência de subordinação jurídica e pela suspensão do seu contrato de trabalho.
>
> Por expressa disposição legal, são indedutíveis os valores distribuídos a administradores, por mera liberalidade, que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da empresa.

A partir dessas informações, constatou que, para fins de legislação tributária, tal circunstância não poderia ser reconhecida, inviabilizando a dedutibilidade de tais valores e levando à lavratura da autuação fiscal.

Ainda, análogo raciocínio pode ser aplicado também à alegação suplementar do Recorrente, sobre a possibilidade de considerar tais valores "gratificações" pagas a empregado e, portanto, dedutíveis, nos termos do art. 299, parágrafo 3ª do RIR/99:

Documento nato-digital

> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
>
> **§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.**

Como o vínculo empregatício, pela condição de administradores atribuída pelo Estatuto Social à Diretoria, **está suspenso,** não podem ser deduzidos valores pagos a título de gratificação.

Finalmente, o Recorrente questionou a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, entendendo que eventual aplicação de juros de mora deve ser realizada somente sobre o tributo.

Tal argumento, porém, não pode prosperar, haja vista a aplicação vinculante da Súmula n. 108 do CARF:

> **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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).
>
> Acórdãos Precedentes:

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Documento nato-digital