



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721541/2020-84
ACÓRDÃO	1101-001.836 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E GRATIFICAÇÕES ATRIBUIDAS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DA COMPETENTE ADIÇÃO. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.

Não restando comprovado que o sujeito passivo realizou a adição de valores despendidos a seus diretores estatutários a título de participação nos lucros e gratificações, resta materializada a infração apurada pela fiscalização, sendo escoreita a apuração de nova base de cálculo para o IRPJ.

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, em relação à dedutibilidade dos valores pagos aos diretores estatutários a título de participação nos lucros e gratificações, nos termos do voto do Relator; ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, em relação à dedutibilidade dos valores pagos a título de gratificação e participação nos lucros aos diretores empregados, nos termos do voto vencedor; vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao

recurso voluntário em relação à matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, 11242/11284, apresentado contra Acórdão da DRJ, efls. 11184/11235, que julgou improcedente petição impugnatória (efls.2593/2631) contra auto de infração (efls.04/07) relativa a Imposto sobre a Renda da Pessoa jurídica – IRPJ.

A autuação decorre, segundo a fiscalização (TVF, efls. 09), da identificação de ausência de adição de remunerações e gratificações indedutíveis pagas a administradores da empresa.

A infração apurada remontou a R\$ 101.104.494,05, não gerando a constituição de crédito tributário, vez que a empresa teria declarado prejuízo fiscal, no próprio ano-calendário de 2015, em patamar superior.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

RELATÓRIO

LANÇAMENTO

A autuação encartada nos presentes autos, relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa jurídica – IRPJ, decorrem da identificação de ausência de adição de remunerações e gratificações indedutíveis pagas a administradores da empresa. A infração apurada remontou a R\$ 101.104.494,05, não gerando a constituição de crédito tributário, vez que a empresa teria declarado prejuízo fiscal, no próprio ano-calendário de 2015, em patamar superior. Vamos relembrar o excerto do auto de infração em que se demonstra a compensação da infração com o prejuízo fiscal apurado pela empresa no ano-calendário de 2015:

SP SAO PAULO DEINF
 MINISTÉRIO DA ECONOMIA
 Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

FL. 7

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 16327-721.541/2020-84

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
 LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 90.400.888/0001-42	Período de Apuração do Tributo 01/01/2015 a 31/12/2015
Nome Empresarial BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

Prejuízo das Atividades em Geral Declarado	1.575.700.721,57
--	------------------

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	101.104.494,05 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 101.104.494,05	101.104.494,05	0,00	0,00

A fiscalização particiona a descrição da infração nos seguintes anexos ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 9 a 10):

- Anexo I: Participação nos lucros e gratificações recebidas por administradores - valores indedutíveis (fls. 11 a 17);
- Anexo II: Análise dos fatos (fls. 18 a 27);
- Anexo III: Documentos comprobatórios (fls. 28 a 41);
- Anexo IV: Base legal da autuação (fls. 42 a 44).

A fiscalização inicia seu relato apresentando o seguinte quadro de intimações exaradas e respondidas:

INTIMAÇÕES	RESPOSTAS
20/08/2019	27/08/2019
17/09/2019	30/09/2019.
REINTIMAÇÃO 01/10/2019	01/10/2019.
30/12/2019	22/01/2020 (PRAZO DE 20 DIAS).
REINTIMAÇÃO 05/02/2020	07/02/2020
REINTIMAÇÃO 13/02/2020	13/02/2020

O conteúdo de cada uma de tais intimações, bem como das respectivas respostas, é resumido no quadro a seguir:

Data da intimação	Conteúdo da intimação	Esclarecimentos prestados
20/08/2019	Explicar o motivo de as PLR de administradores, no importe de R\$ 44.285.480,00, não ter sido objeto de adição na linha 46 do Registro M300	A despesa com PLR de Administradores, no valor de R\$ 44.285.480,00 teria sido adicionada na apuração do Lucro Real no ano de 2015, porém, teria sido informada na linha 5 – Provisões não Dedutíveis da ECF original
20/08/2019	Apresentar a documentação relativas às reversões e baixas por pagamento (ocorrida em 2015 referente as despesas adicionadas em 2014) referentes às PLR de Administradores nos lucros que foram computados como exclusões na apuração do lucro real	Aponta-se que a despesa afeta à constituição da provisão relativa à PLR de administradores a ser paga em fevereiro de 2015 teria sido adicionada. Em fevereiro de 2015, o valor da PLR dos administradores teria superado o valor provisionado, o que teria acarretado o registro de exclusão do valor excedente
17/09/2019	Em decorrência de o razão da conta interna 677.478 apontar pagamentos de PLR a administradores no importe global de R\$ 40.458.278,19, a fiscalização solicitou a apresentação de diversos esclarecimentos e documentos de suporte	O contribuinte aduz que teria atendido todos os itens da intimação

Data da intimação	Conteúdo da intimação	Esclarecimentos prestados
30/12/2019	Preencher planilha com a relação dos valores pagos, individualmente para cada diretor estatutário, correspondentes as rubricas de PLR e Gratificações, no ano de 2015 e apresentar a competente folha de pagamento	O contribuinte aduz que teria atendido à intimação
30/12/2019	Apresentar atas relativas à posse e final de mandato de cada diretor	O contribuinte aduz que teria atendido à intimação
30/12/2019	Preencher o demonstrativo de rubricas e contas contábeis utilizadas para verbas de participações no lucro e gratificações pagas a diretores estatutários, documento anexo. Informar os dados correspondentes as colunas: Tipo de distribuição, código da conta cosif, nº e nome da conta interna, nº da linha/registro da informação na ECF 2014 e 2015, valor adicionado em 2014, valor excluído em 2015, valor total da rubrica paga no ano de 2015	O contribuinte aduz que teria atendido à intimação
30/12/2019	Demonstrar os registros contábeis de partida e contrapartida da transferência das ações correspondentes aos registros da folha de pagamento	O contribuinte aduz que teria atendido à intimação

Após relembrar o teor de todas as intimações exaradas no curso de procedimento fiscal, bem como o teor das competentes respostas, a fiscalização a descrever os fatos apurados fundantes da lavratura.

A fiscalização inicia a apreciação dos fatos apontando que o sujeito passivo teria deduzido, na apuração do lucro real do ano-calendário de 2015, os seguintes pagamentos efetuados a administradores:

PPG – Programa Próprio de Gestão (Participações nos Lucros).	R\$ 48.560.329,24
PLA – Participação nos Lucros de Administradores.	R\$ 40.458.278,19
Gratificações.	R\$ 13.609.687,17.
Stock Options	R\$ 705.894,52
TOTAL	R\$ 103.334.189,12.

A fiscalização considerou indedutíveis os valores pagos em face do programa próprio de gestão, a título de participação nos lucros ou resultados e as gratificações, conforme veremos a seguir.

Em relação ao PPG – Programa Próprio de Gestão, cujos valores foram identificados pela fiscalização na planilha apresentada pelo sujeito passivo em 7 de fevereiro de 2020, o relato da infração tem início com o seguinte quadro (valores individualizados por rubrica constante das folhas de pagamento):

RUBRICA	DESCRIÇÃO	TIPO DE DISTRIBUIÇÃO	VALOR R\$
1065	Bônus Diferido - Parcela III	Programas Próprios	6.038.078,39
1070	Bônus Diferido - Parcela II	Programas Próprios	6.919.872,03
1075	Bônus Diferido - Parcela I	Programas Próprios	7.188.191,27
415	Programa Próprio Gestão	Programas Próprios	13.941.079,40
1055	Ações - PPG	Programas Próprios	13.941.307,60
		TOTAL B	48.028.528,69

Os beneficiários dos pagamentos em foco seriam diretores sem designação específica. No tocante à contabilização de tais importâncias, a fiscalização aponta que:

Para as rubricas 415 e 1055, valor R\$ 27.882.387,00, os registros contábeis de reconhecimento da despesa, foi feito em 2015, na conta cosif 8.9.7.10.20 – Participação nos lucros – empregados (conta interna 952.415) e contrapartida 4.9.9.30.10 – 0 (conta interna 677.525 – provisão de participações).

Para as rubricas 1065/1070/1075, valor R\$ 20.146.141,69, o registro contábil foi feito na conta cosif 8.1.7.33.00 (conta interna 953.205 – Despesa Bônus referenciado em ações – funcionários, com contrapartida a conta interna 677.479 – provisão bônus referenciado em ações – funcionário (cosif 4.9.9.30.10).

Segundo informação prestada no doc. 41 da resposta de 07/02/2020. Os PPG adotados pela empresa restam resumidos às fls. 30, que relembramos a seguir:

PROGRAMA	Doc. Comprob	ESQUEMA DE PAGAMENTO	Parcela	RUBRICA
PPG 2011 – DIFERIMENTO.		PERFORMANCE 2011.		Lei 6.404
COLETIVO NÃO SUPERVISIONADO (UNITS).	33	Pag. A vista: 2012.		1165 –
COLETIVO SUPERVISIONADO (ESPÉCIE).	34	Pagto 1ª parc.: 2013.		dinheiro e
COLETIVO SUPERVISIONADO (UNITS).	35	Pagto 2ª Parc.: 2014	3ª	ações.
REGRA GERAL (ESPÉCIE).	36	Pagto 3ª parc.: 2015.		
PPG 2012 – DIFERIMENTO.		PERFORMANCE 2012.		Lei 6.404
COLETIVO SUPERVISIONADO (Bônus UNITS).	37	Pag. A vista: 2013.		1170 –
Coletivo Supervisionado (parc. Diferid. Em	38	Pagto 1ª parc.: 2014.		dinheiro e
dinheiro).	39	Pagto 2ª Parc.: 2015	2ª	ações.
REGRA GERAL (Parcela diferida em dinheiro).		Pagto 3ª parc.: 2016.		
PPG 2013 – Regulamento.		PERFORMANCE 2013.		Lei 6.404
Diferimento 2013 em dinheiro diretores.	40	Pag. A vista: 2014.		1175 –
Diferimento 2013 em Units diretores.	41	Pagto 1ª parc.: 2015.		dinheiro e
Diferimento 2013 - REGRA GERAL (ESPÉCIE).	42	Pagto 2ª Parc.: 2016	1ª	ações.
		Pagto 3ª parc.: 2017.		
PPG 2014 – Regulamento. Diferimento 2014.		PERFORMANCE 2014.		Lei 6.404
Coletivo identificado. Em dinheiro.	43	Pag. A vista: 2015.		805 – em
Coletivo não identificado. Em dinheiro.	44	Pagto 1ª parc.: 2016.	A vista	dinheiro.
Coletivo identificado. Em Units.	45	Pagto 2ª Parc.: 2017		

Importante destacar, na visão da fiscalização, que os valores pago no bojo do PPG inserem-se na política de remuneração variável dos diretores do sujeito passivo.

Em relação a tal ponto, vamos relembrar o quanto exposto no item 6.1.1 do Anexo III ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 38 em diante):

A Remuneração da diretoria executiva é composta por uma parte fixa e outra variável. Remuneração variável. A remuneração variável é composta pelo programa de Renda Variável anual (Programa Próprio Gestão – PPG) e pelos Planos de Incentivo de Longo Prazo (ILP). PPG.

Este programa ao qual os membros da Diretoria Executiva são elegíveis, levam em consideração 3 critérios: desempenho individual desempenho da unidade, desempenho da instituição.

A partir de 2015 contempla um indicador de lucro líquido e do indicador de RoRWA (Return on Risk Weighted Assets).

A remuneração variável anual para os diretores estatutários é paga da seguinte forma: 30% em dinheiro; 30% em UNITS SANB11 (com lock up – restrição para alienação – de um ano), 20% diferido em UNITS em três (3) parcelas anuais iguais com lock up de 1 ano cada, 20% diferido em dinheiro em três (3) parcelas anuais iguais. [Ou seja, 40% diferido, e 50% em ações]. ILP.

Existem 3 planos de ILP, vigentes, sendo dois deles Planos de Opção de Compra, o SOP 2014 e SOP 2016 e um plano de Ações Globais (ILP CRDIV). Os Planos de Opção de Compra de Ações – Units tem duração de cerca de 3 anos e um período de exercício de dois (2) anos.

Os Planos serão liquidados em Units, pelas diferenças entre o preço de fechamento na data de exercício e o “Strike Price”, já líquido do IRPF. Plano Global – ILP CRDIV.

Em 2014 foi lançado um plano de entrega de ações chamado Programa de Incentivos de Longo Prazo Global Outorga 2014 – ILP CRIDV. Este plano está sujeito à consecução do indicador de performance Retorno Total do Acionista (RTA) do Grupo Santander, comparando a evolução do Grupo neste indicador com

relação aos principais concorrentes globais e a liquidação será em ações do Grupo Santander mundial.

O Programa de Incentivos de Longo Prazo Global Outorga 2014 prevê a entrega das ações resultantes da consecução do programa em 3 parcelas anuais, em 2016, 2017 e 2018, com uma restrição adicional de venda de um ano depois de cada entrega, sujeito a consecução do indicador de Retorno Total para o Acionista do Grupo Santander em relação a seus principais concorrentes no mundo. Destaca-se que, no ano-calendário de 2015, a remuneração dos diretores do contribuinte em foco teria a seguinte composição:

- Remuneração fixa: 28,99%;
- Remuneração variável: 57,87%; • Benefícios: 5,75%; • Previdência: 1,66%;
- Remuneração baseada em ações: 5,75%.

Em relação à composição da administração do contribuinte em comento, a fiscalização destaca os seguintes pontos de seu estatuto social:

Da Administração.

Art. 7º A Companhia será administrada por um Conselho de Administração e uma Diretoria Executiva. ...

Art. 9º Os administradores serão investidos em seus cargos mediante termos de posse lavrados nos livros de Atas do Conselho de Administração ou da Diretoria Executiva, conforme o caso, independentemente da prestação de caução, após a homologação de seus nomes pelo Banco Central do Brasil

Art. 17. Compete ao Conselho de Administração, além de outras atribuições que lhes sejam atribuídas por lei ou pelo Estatuto Social: ... II. fixar a orientação geral dos negócios e operações da Companhia; ...

DA DIRETORIA EXECUTIVA.

Art. 19. A gestão e a representação da Companhia competem à Diretoria Executiva, que será composta de no mínimo 2, e no máximo 75 membros, acionistas ou não, residentes no Brasil, eleitos e destituíveis a qualquer tempo pelo Conselho de Administração, com mandato unificado de 2(dois) anos, permitida a reeleição, dentre os quais 1(um) obrigatoriamente designado como Diretor Presidente, e os demais poderão ser designados Diretores VicePresidentes Executivos Seniores, Diretores Vice-Presidentes Executivos, Diretor de Relação com Investidores, Diretores Executivos e Diretores sem designação específica.

... Art. 22. São atribuições e deveres da Diretoria Executiva: ... III – Executar, dentro da orientação geral estabelecida pelo Conselho de Administração, os negócios e operações definidos no art. 4º deste Estatuto, fixando sua programação com autonomia pertinentes aos interesses da Companhia; ...

Art. 23. A Diretoria Executiva terá um Comitê Executivo, de caráter decisório, a quem compete deliberar sobre assuntos relacionados à administração dos negócios, suporte operacional, recursos humanos, alocação de capital, projetos relevantes nas áreas de tecnologia, infraestrutura e serviços, da Companhia e das entidades integrantes do Conglomerado Santander no Brasil, e outras atribuições conforme vier a ser estabelecido pelo Conselho de Administração, de tempos em tempos.

§ 1º O Comitê Executivo será composto pelo Diretor Presidente, pelos Diretores Vice-Presidentes Executivos Seniores e Diretores Vice-Presidentes Executivos.

No tocante ao tratamento fiscal das rubricas 415, 1055, 1065, 1070 e 1075, a fiscalização apresenta o seguinte relato:

Na ECF 2014, adicionou na linha 05, outras adições os valores referentes as rubricas 1065/1070/1075, registro M300, e excluiu na ECF de 2015, registro M300, linha 94. Não foi possível localizar no registro M305 de composição da linha 05 da ECF 2014 a conta 677.479.

Na aba M 300 (2014) do doc. 41 informa que o valor foi inserido na linha 91 – outras adições, item b).

No Lalur parte B essa conta interna não está elencada. Assim, considera-se a dedução indevida. Na ECF 2015, adicionou na linha 05, provisões não dedutíveis os valores referentes as rubricas 415 e 1055, conta interna 677.479, registro M300, e excluiu na ECF de 2015, registro M300, linha 94. Na aba IRPJ (2015) do doc. 41 informa que o valor foi inserido na linha 91.01 outras adições.

O registro M305 da ECF para o detalhamento de conta que compõem a linha 94, exclusões, contém a conta interna 677.525, cujo valor é global, para ECF entregue 25/06/2020.

No LALUR parte B a identificação da conta 677.525 não está relacionada na ECF de 29/07/2016. Constata-se que adicionar e excluir no mesmo ano é a mesma coisa que considerar a despesa dedutível.

Assim, considera-se a exclusão indevida.

A fiscalização considerou indedutíveis os valores em comento, nos seguintes termos:

Para as rubricas 415 e 1055, despesa de R\$ 27.882.387,00. Indedutibilidade prevista no art. 303 e 463 do RIR/1999. Para as rubricas 1065/1070/1075, valor R\$ 20.146.141,69. Indedutibilidade prevista no art. 357, parágrafo único, inciso I do RIR/1999.

No tocante aos pagamentos a administradores discriminados por rubricas, a fiscalização indica que (considerações afetas ao valor indicado no quadro supra a título de PLA):

- Teria identificado as rubricas afetas à distribuição de resultados conforme o disposto no artigo 152 da Lei nº. 6.404, de 1976, ou seja, participação nos lucros de administradores;
- A soma das rubricas 805 e 1060 remontaria a R\$ 25.390.062,07 (registro em despesa na conta cosif nº. 8.9.7.10.10 – participação nos lucros) e a soma das rubricas 1165, 1170 e 1175 totalizaria R\$ 15.068.216,12 (registro na conta 8.1.7.33.00 – despesa de pessoal, conta interna 953.212 - Despesa com bônus – referenciado em ações – adm., e 953.211 – Despesa com bônus – pagto em ações – adm., em contrapartida a conta a conta interna 677.478 - cosif 4.9.9.30.10)).

A fiscalização colaciona o seguinte quadro em relação a tal apuração:

RUBRICA	DESCRIÇÃO	TIPO DE DISTRIBUIÇÃO	VALOR R\$
805	Distribuição de Resultados Lei 6404	Distribuição Resultados	12.694.961,38
1060	Ações - Lei 6404	Distribuição Resultados	12.695.100,69
1165	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela III	Distribuição Resultados	4.591.882,07
1170	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela II	Distribuição Resultados	4.545.146,90
1175	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela I	Distribuição Resultados	5.931.187,15
		TOTAL A	40.458.278,19

• Destaca-se que os beneficiários dos pagamentos em foco seriam diretores estatutários com designação de: diretor, diretor executivo, diretor presidente, diretor vice-presidente executivo sênior, diretor vice-presidente executivo, e (3) três deles como diretor sem designação específica;

• Em relação aos comprovantes de pagamento, a fiscalização tece as seguintes considerações: Na resposta de 30/09/2019 ao Termo de Intimação de 17/09/2019, foram apresentados os doc. 2 a 4 como recibo de pagamento das rubricas acima indicadas e como beneficiários com denominação para os diretores estatutários com designação de: diretor, diretor executivo, diretor presidente, diretor vice-presidente executivo sênior, diretor vice-presidente executivo. Foram apresentados documentos para 17 diretores. Na planilha chamada PLA 2015, resumi os dados constantes das folhas de pagamento: Doc. 2 – Bônus diferido, soma dos documentos R\$ 11.792.123,73, mais os registros de pagamentos nessa rubrica cujo documento não foi apresentado, nesta data, mas apresentado em 07/02/2020, R\$ 3.276.092,39, total R\$ 15.068.216,12; Doc. 3 – Distribuição de resultado – Lei 6.404, soma dos documentos é igual a R\$ 12.694.961,38; Doc. 4 – Ações PPG- lei 6.404, soma dos documentos é igual a R\$ 12.965.100,69.

O doc. 2 apresentado na resposta de 30/09/2019, corresponde aos recibos de pagamento emitidos individualmente, correspondentes aos bônus diferidos, códigos 1165/1170/1175. O código 1165 corresponde a 3ª parcela relativa ao programa de 2012, o código 1170 corresponde a 2ª parcela relativa ao programa de 2013, e o código 1175 corresponde a 1ª parcela do programa de 2014.

Conforme relacionado na planilha, doc. 32, resposta de 01/10/2019, ao Termo de reintimação de 01/10/2019. Onde parte é pago em dinheiro e parte é pago em ações. De acordo com os programas apresentados o pagamento em dinheiro corresponde a correção como percentual do CDI.

O doc. 3 apresentado na resposta de 30/09/2019 ao termo de intimação de 17/09/2019, corresponde ao recibo de pagamento emitido individualmente relativo a distribuição de resultado lei nº 6.404, pago em dinheiro, a rubrica correspondente é 805. O doc. 4 apresentado na resposta de 30/09/2019 ao termo de intimação de 17/09/2019, corresponde ao recibo de pagamento emitido individualmente relativo a distribuição de resultado PPG/lei 6.404, pago em ações, rubrica 1060.

PROGRAMAS.

No doc. 32 (termo de reintimação de 01/10/2019 e resposta de 01/10/2019), estão relacionados os programas de que trata o pagamento nas rubricas relacionadas (805, 1060, 1165, 1170, 1175). Os valores pagos em dinheiro com correção pelo CDI estão discriminados nos docs.: 34, 36, 38, 39, 40, 42, 43 e 44. Os

valores pagos em bônus – em Units, estão relacionados nos docs. 33, 35, 37, 41 e 45.

O documento 46 que trata do Programa Próprio de Gestão, que é um programa de participação de resultados, explicita no seu item 9 sobre regras diferenciadas para executivos – diferimento e pagamentos em Units: “... os pagamentos ... serão diferidos no tempo e feitos parte em dinheiro e parte em UNITS. A parcela diferida será paga em 3 (três) lotes anuais de 1/3 ficando estes lotes sujeito à atualização monetária ou variação do valor das ações da companhia....”.

Os reflexos na ECF – escrituração contábil fiscal, em 2014 e 2015 estão relacionados abaixo. Na resposta de 07/02/2020 e 13/02/2020 ao termo de intimação de 30/12/2019, doc. 41, aba planilha 2, o contribuinte informa que adicionou os valores em 2014, na linha 5 do registro M300 e excluiu em 2015 na linha 94 do registro M300.

No registro M305 onde estão relacionados os valores que compõem a linha 94 – (-) reversão dos saldos das provisões não dedutíveis apurei os valores discriminados abaixo.

ADMINISTRADORES CONTAS DE RESULTADO			ECF 2014 L300
CONTA COSIF	CONTA INTERNA	RESULTADO	
8.9.7.10.10-8	999.141	DESPESA PESSOAL - PARTICIPAÇÕES ADMINISTRADORES (4)	-23.329.600,00
8.1.7.33.00,4		DESPESA DE PESSOAL	
	950.541	DESP. BONUS REFERENCIADO CDI - ADMINISTRADOR (1)	-10.639.470,37
	953.211	DESPESAS COM BONUS - PAGAMENTO EM AÇÕES - ADMINISTRADORES (2)	-3.665.041,98
	953.212	DESPESA COM BONUS REFERENCIADO EM AÇÕES - ADMINISTRADORES (3)	-7.738.191,82

			ECF 2015 L94
CONTA COSIF	CONTA INTERNA	PASSIVO	
49900006	677.447	PROVISAO BONUS DIFERIMENTO - REFERENCIADO CDI - ADM (1)	-26.179.149,61
49900006	677.478	PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES (4)	-23.364.728,42
49900006	677.484	PROVISAO BONUS REFERENCIADO EM ACOES - ADM (3)	-26.080.619,63

			ECF 2015 L94
CONTA COSIF	CONTA INTERNA	PATRIMÔNIO LÍQUIDO - RESERVA DE CAPITAL	
61300000	580.274	RESERVA - PROVISAO BONUS ILP - PAGAMENTO EM ACOES - ADM (2)	-15.449.035,33

Com relação as rubricas 805 e 1060, em 2015, o contribuinte registrou a baixa do passivo pelo pagamento (677.478).

Informação prestada na resposta de 27/08/2019 ao Termo de Intimação de 20/08/2019, item 1.2, e resposta de 30/09/2019 ao Termo de Intimação de 17/09/2019, item 1.9.

Através da resposta de 27/08/2019, ao Termo de Intimação de 20/08/2019, item 1.2, o contribuinte informa que a diferença entre o valor reconhecido R\$ 23.329.600,00 e o valor pago R\$ 25.390.062,07, foi reconhecido como despesa na subconta 677.525, cujo contrapartida é a conta interna 952.415.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.

Formulário de Referência 2015, item 13 trata da Remuneração dos Administradores. No item 13.1.2.b, trata da composição da remuneração da diretoria, sendo uma parte fixa e uma parte variável.

A remuneração variável está descrita como composta pelo programa de renda variável anual (Programa Próprio Gestão – PPG) e pelos Planos de Incentivo de Longo Prazo (ILP).

A remuneração variável é paga da seguinte forma: 30% em dinheiro, 30% em Units SANB11 (com lock up – restrição para alienação de 1 ano), 20% diferido em UNITS em três (3) parcelas anuais iguais com lock up de 1 ano cada), e 20% diferido em dinheiro em três (3) parcelas anuais iguais. Ou seja, 50% em dinheiro, 50% em ações, sendo que 40% diferido. Os Planos de Incentivo de Longo Prazo – ILP, são compostos de 3 planos: dois (2) deles Planos de Opção de Compra, o SOP 2014 e 2016 2016 e um plano de Ações Globais (ILP CRDIV).

Ou seja, depreendi do disposto no item 13.2, que o contribuinte considera remuneração baseada em ações como remuneração da diretoria os caracterizados como opção de compra.

Os demais pagamentos são considerados como bônus e participação de resultados.

No tocante à infração apurada em face do acima exposto, a fiscalização aponta o abaixo transcrito:

Para as rubricas 805 e 1060, despesa R\$ 25.390.062,07.

Através do Termo de Intimação de 17/09/2019, o contribuinte foi questionado no item 1.7, sobre a base legal adotada para dedutibilidade, e na resposta de 30/09/2019, o contribuinte informou que: “Os valores de PLA pagos no ano de 2015 foram deduzidos porque já haviam sido adicionados no ano anterior 2014.”

No entanto, tendo em vista o disposto no art. 303 do RIR/1999 a despesa é indedutível, “Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica”.

Para as rubricas 1165/1170/1175, despesa R\$ 15.068.216,12.

Através do Termo de Intimação de 17/09/2019, o contribuinte foi questionado no item 1.7, sobre a base legal adotada para dedutibilidade, e na resposta de 30/09/2019, o contribuinte informou que:

“Os valores de PLA pagos no ano de 2015 foram deduzidos porque já haviam sido adicionados no ano anterior 2014.”

No entanto, tendo em vista o disposto no art. 357, parágrafo único, inciso I do RIR/99 a despesa é indedutível, por se tratar de remuneração variável. Em relação às gratificações, a fiscalização aponta que o sujeito passivo teria considerado que as importâncias pagas a tal título seriam dedutíveis. Contudo, não se poderia concordar integralmente com tal qualificação, vez que “as gratificações pagas nos códigos 310, e 320 não correspondem a remuneração mensal fixa; as gratificações pagas no código 20, o contribuinte não demonstrou estar previsto em contrato como salário”. Todas as gratificações pagas pelo sujeito passivo constam resumidas no seguinte quadro:

RUBRICA	DESCRIÇÃO	TIPO DE DISTRIBUIÇÃO	VALOR R\$
20	Gratificação de Função	-	8.427.970,34
310	Gratificação Especial (Rescisão)	-	3.712.852,78
320	Gratificação Especial	-	476.864,05
1145	Gratificação CRD IV	-	992.000,00
	TOTAL D		R\$ 13.609.687,17

A indedutibilidade das gratificações relativas às rubricas 20, 310 e 320 decorreria da norma veiculada nos artigos 357, parágrafo único, inciso I, e 303, ambos do RIR/99.

IMPUGNAÇÃO

O contribuinte em comento, devidamente cientificado da autuação em 28 de dezembro de 2020 (fls. 2.589), apresentou irresignação anexada aos autos em 26 de janeiro de 2021 (fls. 2.591), requerendo a nulidade, bem como a improcedência da lavratura, conforme as razões resumidas a seguir.

No tocante à pleiteada nulidade, aduz que “o auditor fiscal não fez a necessária correlação entre a capitulação legal da infração e a referida documentação, a fim de justificar o presente Auto de Infração.

Os documentos não são suficientes para comprovar que tais pagamentos não se caracterizariam como remuneração ou que não há subordinação na relação de todos esses diretores e o auditor fiscal não apresenta argumentação nesse sentido”. Aponta-se que o auditor fiscal sequer teria apresentado “a lista de diretores e, para a presente autuação, somente considerou todos os pagamentos como indedutíveis, sem justificativa”. Ademais, aponta-se que “o auditor sequer identificou que grande parte dos valores autuados foram devidamente incluídos na base de cálculo do IRPJ pela Impugnante”.

Aduz-se que “nem se alegue que a Impugnante conseguiu se defender nos autos, porque houve efetivo prejuízo à defesa devido à ausência na fundamentação da acusação fiscal.

Não houve a necessária conexão dos fatos apresentados e documentação juntada pela Impugnante no período de fiscalização com a hipótese legal apresentada pela fiscalização”.

Em relação ao mérito da lavratura, o Impugnante foca sua irresignação nos seguintes aspectos:

1. Valores referentes ao PLA (pagos a diretores não empregados) teriam sido regularmente tributados, conforme atestaria o laudo contábil preparado por Porto & Reis Perícia, Consultoria e Arbitragem
2. Em relação à alegação em foco, o Impugnante, inicialmente, colaciona a sua peça defensiva o seguinte quadro:

Remunerações supostamente indedutíveis - "PLA"		
Rubrica	Nome da rubrica	Valor
805	Distribuição de Resultados Lei 6404	R\$ 12.694.961,38
1060	Ações - Lei 6404	R\$ 12.695.100,69
1165	Bônus Diferido - Lei 6404 - Parcela III	R\$ 4.591.882,07
1170	Bônus Diferido - Lei 6404 - Parcela II	R\$ 4.545.146,90
1175	Bônus Diferido - Lei 6404 - Parcela I	R\$ 5.931.187,15
TOTAL "A"		R\$ 40.458.278,19

Em relação a tais importâncias, o Impugnante aponta que seriam destinadas “somente aos diretores não empregados (diretores estatutários) da Impugnante e foram devidamente incluídos / adicionais à base de cálculo do IRPJ. Isso porque os valores referentes a tais pagamentos são adicionados na apuração do IRPJ do ano calendário de 2015, excluídos e novamente adicionados na apuração, seguindo determinadas regras contábeis.

Estes procedimentos aparentemente redundantes foram necessários para acomodar a operacionalização sistêmica da Impugnante. Ou seja, tais valores foram devidamente incluídos na apuração do IRPJ devido pela Impugnante em relação ao período autuado”.

Para demonstrar a veracidade do exposto no parágrafo precedente, o Impugnante traz os seguintes apontamentos:

Nesse sentido, vale citar o laudo contábil preparado por Porto & Reis Perícia, Consultoria, Arbitragem e apresentado nos autos do Processo Administrativo nº. 16327-721.148/2019-57 (Doc. 03 já citado).

Naquele caso, muito similar ao presente, mas referente ao ano-calendário de 2014, o perito comprovou que os valores pagos aos diretores não empregados da Impugnante, a título de "PLA", foram devidamente tributados, explicitando os detalhes contábeis efetuados pela Impugnante que demonstram o correto pagamento do tributo em relação àqueles valores.

3. As gratificações pagas aos diretores empregados do Impugnante seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ

A dedutibilidade em foco decorreria, em linhas gerais, dos seguintes pontos:

- (i) as gratificações caracterizar-se-iam como remuneração habitual ao trabalho prestado,
- (ii) não são gratificações concedidas por mera liberalidade,
- (iii) há prova documental que atesta a subordinação jurídica e o vínculo empregatício dos diretores com a Impugnante e
- (iv) os diretores não possuem total autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão na Impugnante.

Aponta-se o descabimento da aplicação da norma ventilada no artigo 303 do RIR/99 quando comprovada a subordinação entre os diretores empregados e a Impugnante, como ocorreria no caso vertente. Aduz-se, literalmente, que “no caso em tela, os diretores beneficiados com a remuneração questionada pelo Fisco são empregados - todos contratados sob o regime da CLT - e exercem apenas cargo de gerência e não cargos de dirigentes da empresa,

não se aplicando ao caso concreto o artigo 303 supracitado, mesmo que seus nomes apareçam como diretores no Estatuto Social da Impugnante, mas, como abaixo explicado, não possuem efetivos poderes de administração (vide artigo 23 do Estatuto Social que comprova que os diretores empregados não possuem verdadeiros poderes de administração e estão claramente subordinados aos Vice-presidentes e ao Presidente - Comitê Executivo)".

Assevera o Impugnante que o fato de contabilizar os pagamentos em foco como remunerações o ônus de infirmar tais registros seria da fiscalização, o que não teria ocorrido no caso vertente. Em relação a tal ponto, frisa-se que "a d. fiscalização sequer tenta sustentar que os diretores possuem cargos de dirigentes da empresa (e não de gerência subordinada como ocorre no presente caso) ou apresenta qualquer justificativa e motivação nesse sentido, a justificativa apresentada é totalmente genérica".

Relembra-se que a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº. 546, de 2017, teria prestigiado o entendimento de que a remuneração dos diretores e administradores empregados pode ser dedutível, caso tais diretores e administradores possuam um vínculo com a empresa que decorre de um contrato de trabalho regido pela CLT, exatamente como ocorre no presente caso.

Aponta-se que, na seara tributária, o conceito de diretores teria sido trazido pelo Parecer Normativo CST nº. 48, de 1972.

O Impugnante transcreve os seguintes excertos de tal ato normativo:

9. Conceito de sócios, diretores, administradores e titulares de empresas Individuais

9.1 Os tipos de beneficiários das remunerações de que cuida o artigo 16 do Decreto-lei nº 401-68 poderão pertencer a quaisquer sociedades ou associações previstas ou permitidas na legislação civil ou comercial. Convém, entretanto, conceituá-los a partir dos objetivos colimados pela legislação do imposto de renda para dirimir dúvidas que ainda possam ser suscitadas. (...)

9.3 Diretores - denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços. Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou sociedade civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais. Ademais, relembra-se o teor do Parecer Normativo CST nº 109, de 1975, que assim limitaria as funções de gerência:

4. Caso, ao contrário do item anterior, a percentagem seja atribuída a empregado que não se enquadra no conceito de administrador, e desde que atendida a exigência de que trata o item 2 deste Parecer, a empresa poderá excluir do lucro real o valor da percentagem.

5 Ressalte-se que, quando o empregado exerce funções de gerência da empresa (ditando a política ou normas da empresa), está conceituado como administrador e o empregador não poderá excluir do lucro real a percentagem que lhe atribuir, mesmo que constante do contrato individual de trabalho; se, no entanto, exercer funções de gerência na empresa (apenas

executando a política ou normas ditadas), ele é um mero empregado, podendo a percentagem do lucro que lhe for paga em função do contrato individual de trabalho ou determinação legal ser excluída do lucro real da pessoa jurídica empregadora.

6. Por outro lado, o beneficiário deverá incluir as percentagens auferidas na cédula C de sua declaração de rendimentos, quer decorram de obrigação legal ou contratual, quer derivem de liberalidade da empresa, sempre que ele não se conceitue como administrador; se enquadrado como tal, os rendimentos em questão devem ser declarados na cédula F (Regulamento do Imposto de Renda/75, arts. 31, c, e 34, i, respectivamente).

A evidência de que os diretores empregados não poderiam ser qualificados como administradores do Impugnante decorreria do teor do artigo 23 de seu estatuto social, que comprovaria, de forma cabal, que os diretores empregados não possuiriam verdadeiros poderes de administração e estariam claramente subordinados aos Vice-presidentes e ao Presidente (Comitê Executivo).

Relembra-se o teor do citado artigo 23:

Art. 23. A Diretoria Executiva terá um Comitê Executivo, de caráter decisório, a que compete deliberar sobre assuntos relacionados à administração dos negócios, suporte operacional, recursos, humanos, alocação de capital, projetos relevantes nas áreas de tecnologia, infraestrutura e serviços, da Companhia e das entidades do Conglomerado Santander no Brasil, e outras atribuições conforme vier a ser estabelecido pelo Conselho de Administração, de tempos em tempos.

§19 O Comitê Executivo será composto pelo Diretor Presidente, pelos Diretores Vice-Presidentes Executivos Seniores e Diretores Vice-Presidentes Executivos.

Assim, “o conceito de “administrador”, para fins fiscais (RIR/99) é muito específico e não pode ser comparado com a breve menção do art. 79 do estatuto social da Impugnante.

É necessária a interpretação completa do referido documento, o qual deixa absolutamente claro que a administração dos negócios e demais atividades relevantes são de competência do referido Comitê Executivo, do qual os diretores empregados não fazem parte”.

No tocante especificamente às gratificações denominadas “gratificação especial (rescisão)”, “gratificação especial” e “gratificação de função”, o Impugnante não concorda com a indedutibilidade apontada pela fiscalização.

A fiscalização considerou as duas primeiras gratificações indedutíveis por não corresponderem à remuneração fixa; a última seria indedutível por ausência de comprovação de que estaria prevista em contrato como salário.

A discordância do sujeito passivo decorre de entender que “tais pagamentos possuem caráter remuneratório (habitual, pré-ajustado e obrigatório) e, conseqüentemente, são despesas necessárias, usuais e obrigatórias”.

Aponta-se, por oportuno, que “do ponto de vista conceitual, os requisitos legais para caracterizar um pagamento como remuneração são: regularidade,

essencialidade e reciprocidade (i.e., os benefícios são fornecidos em razão do trabalho realizado pelo empregado)”.
DOCUMENTO VALIDADO

Aponta-se que a própria Receita Federal entenderia que valores pagos de forma habitual tais como bônus e gratificações anuais, destinados para retribuir o trabalho/serviço prestado, seriam claramente entendidos como remuneração.

Cita-se o conceito de remuneração previsto no Perguntas e Respostas da DIPJ 2014:

Remuneração é o montante mensal, nele computados, pelo valor bruto, todos os pagamentos ou créditos pelos serviços efetivamente prestados à empresa, inclusive retribuições ou benefícios recebidos em decorrência do exercício do cargo ou função, como, por exemplo, o valor do aluguel de imóvel residencial ocupado por sócios ou dirigentes pago pela empresa, e outros salários indiretos. Incluem-se no conceito de remuneração, no caso de sócio, diretor ou administrador que seja, concomitantemente, empregado da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado. Igualmente, esse entendimento se aplica ao dirigente ou administrador que for membro, simultaneamente, da diretoria executiva e do conselho de administração da companhia. Aduz-se que “a gratificação disposta no artigo 303 do RIR/99, que impede a dedutibilidade do lucro real, é aquela gratificação não ajustada (ganho eventual) que não se enquadra no conceito de remuneração, completamente distinta das gratificações auferidas”.

Relembra-se que o laudo técnico elaborado pela empresa Porto & Reis Perícia, Consultoria e Arbitragem, conteria conclusão acerca das gratificações em análise terem caráter remuneratório.

3. Dedutibilidade da participação nos lucros ou resultados, dos bônus e dos pagamentos baseados em ações

Aponta-se, inicialmente, a dedutibilidade das importâncias em foco, vez que teriam sido pagas em benefício de diretores empregados. Aduz-se que, caso fosse possível entender que os diretores empregados “seriam, verdadeiramente, administradores para fins fiscais, ainda assim seria necessário, ao menos, o reconhecimento da dedutibilidade das verbas pagas a título de “Participação nos Lucros e Resultados - PLR”, nos termos do art. 3º, § 1º da Lei nº 10.101/2000, por se tratar de regra de dedutibilidade mais específica do que a restrição prevista pelo art. 303 do RIR/99”.

Aponta-se que o §1º do artigo 3º de tal diploma legal expressamente disporia que “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”. Assevera-se que “a dedutibilidade da PLR paga a administradores estaria garantida com base no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, o qual autoriza a dedutibilidade de todas as despesas que sejam usuais, normais e necessárias para a atividade da empresa.

Considerando que a PLR paga aos administradores é necessária para garantir o bom desempenho de funcionários de alto nível que agregam positivamente para toda a empresa, é claro que esses valores deveriam ser caracterizados

como despesas operacionais, desde que sejam compatíveis com os parâmetros adotados no mercado”.

Especificamente em relação ao “Programa Próprio de Gestão – PPG”, aponta o Impugnante que se trata “de um programa de participação nos resultados ofertado da Impugnante, previsto em acordo coletivo de trabalho, ofertado aos seus diretores empregados (cargos N 7 e acima), com o intuito de: Reconhecer o desempenho diferenciado;

Atrair, desenvolver e reter profissionais em linha com os negócios e cultura do Banco; Incentivar o cumprimento das metas previamente acordadas; Tornar transparente os critérios de aferição dos resultados;

Estabelecer instrumentos de mensuração institucionais, que coloquem os profissionais em linha com o negócio como um todo”.

Aponta-se que o “pagamento dos valores por meio do referido programa será baseado no cumprimento de metas, resultado e práticas de mercado, sendo que o desempenho dos profissionais será medido por meio de metas quantitativas, qualitativas e competências individuais”. Ainda no tocante ao PPG, o Impugnante aduz o seguinte:

Ainda, o pagamento dos valores referentes ao “PPG” é realizado parcialmente em dinheiro e parcialmente em units (negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo, denominado de “Bônus Diferido”) por meio de Planos de Incentivos de Longo Prazo (Doc. 08) que integram o programa.

Referidos valores (pagos em dinheiro ou units) são considerados remuneração pelo serviço prestado, como inclusive citado no “Contrato do Plano de Incentivo de Longo Prazo - Regra Geral”, transitam pela folha de pagamentos e, conseqüentemente, sobre esses valores são recolhidos os montantes devidos a título de FGTS, INSS e IRRF.

Cumpra-se, ainda, que a existência de políticas próprias (“Programa Próprio de Gestão - PPG” e “Planos de Incentivo de Longo Prazo”) retira qualquer dúvida de que tais valores são pagos de forma regular, gerando expectativa para o empregado do recebimento em seu devido tempo, razão pela qual tratam-se de despesas usuais e necessárias e não de meras liberalidades. Assim, necessário concluir que, ao menos os pagamentos efetuados a título de PLR aos diretores empregados são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 3º, § 1º da Lei nº 10.101/2000.

Aponta-se que “caso os valores pagos a título de “Bônus Diferido” não fossem enquadrados no plano de PLR, ainda assim seriam dedutíveis, uma vez que, diferentemente do que aduzido pela fiscalização, tais valores têm natureza de remuneração”. Lembra-se, por fim, que o artigo 33 da Lei nº. 12.973, de 2014, teria explicitado a dedutibilidade dos pagamentos baseados em ações.

Aduz-se que o conceito de “empregados e similares”, constante de tal diploma legal, já se encontraria definido no Pronunciamento Técnico CPC nº. 10, nos seguintes termos: 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.

A aplicação do CPC seria inquestionável após a edição da Lei nº. 11.638, de 2007, tendo em vista a Resolução CMN nº. 3.989, de 2011. Ademais, a própria Instrução normativa RFB nº. 1.515, de 2014, também esclareceria o conceito de “empregados e similares” para fins fiscais, nos seguintes termos:

Art. 76. O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados. (...). § 3º Os empregados e similares previstos no caput desse artigo são indivíduos que prestam serviços personalizados à entidade e também: I - são considerados como empregados para fins legais ou tributários; II - trabalham para a entidade sob sua direção, da mesma forma que os indivíduos que são considerados como empregados para fins legais ou tributários; ou III - cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados, tais como o pessoal da administração que têm autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos.

Aduz-se que tal Instrução Normativa teria acolhido a posição doutrinária de que o artigo 357 do RIR/99 seria inaplicável à espécie.

Citam-se diversos precedentes do CARF acerca dos valores despendidos com “stock options” integrarem a remuneração para fins da incidência das contribuições previdenciárias.

Tais precedentes seriam relevantes, pois evidenciariam que “tais despesas são em sua totalidade dedutíveis, pois são inerentes à relação de trabalho com vínculo de subordinação.

São despesas operacionais usuais na condução das atividades da Impugnante, necessárias para atrair e reter os profissionais que colaboram com a Impugnante e remunerá-los em padrões compatíveis com a concorrência de mercado.

Os valores são também definidos contratualmente”.

Entende-se que a indedutibilidade das gratificações e participações em resultados atribuídas a administradores guardaria relação com as “gratificações eventuais e não ajustadas e das participações em resultados nos termos do artigo 152 da Lei nº 6.404/76”.

Assim, “como já se esclareceu, as gratificações, os bônus e pagamentos baseados em ações não consistem em participações em resultados de administradores, mas sim em despesas operacionais de remuneração por serviços prestados no âmbito de relação de trabalho.

São despesas definidas segundo regras pré-determinadas e mensuráveis, logo, não são gratificação eventual não ajustada”.

Defende-se a inaplicabilidade de qualquer limite à dedutibilidade de remuneração variável atribuída a administradores, por conta do disposto no artigo 88 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Aponta-se que “essa linha de interpretação foi aceita pela Fazenda Nacional e, por tal motivo, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 93/1997 (revogada pela IN nº 1.515/2014, a qual foi revogada pela IN nº 1.700/2017), 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”.

Aduz-se, no mais, “que o artigo 357 do RIR/99 não se aplica às gratificações e aos bônus, pois se tratam de contraprestações fixas definidas em contrato de trabalho ou em políticas da empresa, bem como porque não são pagos pelo exercício do cargo ou função de administração, mas sim decorrentes do contrato de trabalho.

E, ainda que se aplicasse a tais pagamentos, a base legal do artigo 357 do RIR/99 está revogada, como se verifica do histórico legislativo citado anteriormente”.

Por fim, o Impugnante requer a realização de diligência fiscal, nos seguintes termos:

Contudo, em virtude da quantidade de documentos relacionados ao presente caso, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº. 70.235/72, a Impugnante requer a realização de diligência pela autoridade fiscal autuante para que esta tenha a oportunidade de revisar a composição do lançamento "Participação nos Lucros de Administradores - PLA", reconhecendo que, como devidamente explicado pelo laudo contábil preparado por Porto & Reis Perícia, Consultoria, Arbitragem e apresentado originalmente nos autos do Processo Administrativo nº. 16327-721.148/2019-57 (Doc. 03 já citado), os valores pagos aos diretores não empregados da Impugnante, a título de "PLA", foram devidamente incluídos na base de cálculo do IRPJ, destacando-se a necessidade de atenção aos detalhes contábeis dos procedimentos efetuados pela Impugnante que, apesar de aparentemente redundantes, demonstram a correta composição da base de cálculo do IRPJ em relação aqueles valores. (...)

Sendo assim, tendo em vista tal faculdade, requer a diligência fiscal para responder aos seguintes quesitos:

Quesito 1 – Da sistemática contábil detalhadamente explicada pelo Doc. 04, é possível verificar que os valores do lançamento "Participação nos Lucros de Administradores - PLA" foram devidamente incluídos na base de cálculo do IRPJ?

Quesito 2 – Haveria a necessidade de apresentar ou analisar alguma documentação adicional para a comprovação do Quesito 1?

Nada obstante, o Acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação administrativa, nos termos abaixo ementados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E GRATIFICAÇÕES ATRIBUIDAS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DA COMPETENTE ADIÇÃO. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.

Não restando comprovado que o sujeito passivo realizou a adição de valores despendidos a seus diretores estatutários a título de participação nos lucros e gratificações, resta materializada a infração apurada pela fiscalização, sendo escoreita a apuração de nova base de cálculo para o IRPJ.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES COM CONTRATO DE TRABALHO SUSPENSO. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000.

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99, são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de participação nos lucros a administradores, inclusive daqueles cujo contrato de trabalho foi suspenso. A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados.

PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES EFETUADO EM BENEFÍCIO DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores afetos ao pagamento baseado em ações direcionado a diretores estatutários, quando implantado no bojo de programa de participação nos lucros ou resultados, são indedutíveis na apuração do lucro real.

GRATIFICAÇÕES PAGAS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO FIXA MENSAL. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores pagos pela empresa a seus diretores estatutários somente são dedutíveis caso correspondam às suas remunerações fixas mensais. Logo, restando incomprovado que as gratificações pagas a diretores estatutários compunham suas remunerações fixas mensais, é imperiosa a adição de tais dispêndios na apuração da base de cálculo do imposto de renda. Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando ele possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência e dos fatos que o motivaram, encontrando-se ainda, com o correto enquadramento legal da infração fiscal.

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL. DESNECESSIDADE.

O pedido para realização de diligência fiscal deve ser embasado e fundamentado, vez que somente pode objetivar a superação de questões não passíveis de pronto esclarecimento pelo sujeito passivo. Não preenche tal requisito a solicitação de diligência fiscal calcada em laudo técnico emitido para período de apuração diverso do considerado na autuação e que não traz clareza suficiente para evidenciar que os procedimentos contábeis e fiscais adotados pelo sujeito passivo seriam escoreitos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado, o recorrente apresenta recurso voluntário, efls. 11242/11284, repisando os argumentos já expostos em sede impugnatória, e que podem ser sumarizados abaixo: pugna pela tempestividade do recurso.

Quanto aos fatos, assim sintetiza em sua petição recursal:

O auto de infração visa à glosa de prejuízo fiscal relativo ao ano calendário de 2015, em razão de suposta dedução indevida de valores referentes a remunerações variáveis e gratificações pagas aos seus diretores da base de cálculo do IRPJ.

De acordo com a d. autoridade fiscal, as remunerações variáveis (participação nos lucros, bônus, gratificações e ações) pagas a todos os seus diretores (tanto os não-empregados quanto os empregados) seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, nos termos dos artigos 3º da Lei 9.249/95 e artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 303 e 357, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99") então vigente.

No referido ano-calendário de 2015, a recorrente apresentou prejuízo fiscal de R\$ 1.575.700.721,57.

Dada a ausência de resultado positivo no período, inaplicável a cobrança de multa, bem como de valores a título de principal, o que foi devidamente respeitado pela fiscalização ao lavrar o auto de infração ora combatido, que se limitou a glosar / consumir prejuízo fiscal acumulado do período.

5. Inconformada com a referida cobrança / glosa, a ora recorrente apresentou impugnação demonstrando a improcedência da exigência fiscal. Contudo, a r. decisão ora recorrida houve por bem julgar improcedente a impugnação apresentada, por entender, em suma, que:

(i) a autuação não é nula, pois a fiscalização teria indicado os fundamentos das infrações e porque não seria necessário indicar todos os "diretores estatutários" e "diretores estatutários anteriormente empregado" porque o contribuinte já teria tal informação;

(ii) a ora recorrente não teria comprovado que o valor das participações nos lucros dos diretores estatutários teria sido regularmente adicionado na apuração da base do IRPJ no ano de 2015, pois o laudo juntado se refere ao ano de 2014;

(iii) todos os integrantes da diretoria ostentariam qualidade de administradores e a recorrente não teria comprovado a existência de subordinação, portanto, "induidosa a indedutibilidade das participações nos lucros";

(iv) restou ausente qualquer comprovação de que as gratificações se caracterizariam como remuneração mensal e fixa dos diretores" e o simples fato de os diretores empregados terem sido eleitos como diretores já seria suficiente para justificar a indedutibilidade da remuneração paga; e

(v) o plano de remuneração baseado em ações implementado consta no PPG (Programa Próprio de Gestão) se caracteriza como programa de participação nos resultados e, por isso, os valores também não seriam dedutíveis na apuração do lucro real.

No entanto, a r. decisão de primeira instância deve ser reformada, uma vez que:

- i) A presente autuação fiscal é evidentemente nula, por clara falta e/ou vício de motivação;
- ii) As participações nos lucros dos diretores não empregados (PLA - lançamento "Total A") foram devidamente adicionadas na apuração da base do IRPJ, conforme comprovado pelos laudos periciais anexados ao

presente caso (laudos preparados por Porto & Reis Perícia, Consultoria, Arbitragem em relação aos anos-calendário de 2014 e 2015 - Doc. 01);

(iii) As remunerações pagas aos diretores empregados (com vínculo empregatício reconhecido no âmbito da CLT) são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, porque caracterizam-se como remuneração habitual pelo trabalho prestado - despesa usual e necessária;

(iv) Não se tratam de gratificações concedidas por mera liberalidade aos diretores empregados, mas sim decorrentes de disposição legal ou de ajuste prévio, criando a obrigatoriedade de seu pagamento - despesa necessária e/ou de simples pagamentos mensais e fixos complementares à remuneração previamente estabelecida (argumento também comprovado no laudo preparado por Porto & Reis Perícia, Consultoria, Arbitragem - Doc. 01);

(v) Diferentemente do entendimento exarado pela C. 1ª Turma da DRJ08, os diretores empregados, ainda que presentes no estatuto social, não possuem total autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão da subsidiária brasileira do Banco Santander para qualificá-los como administradores.

Há subordinação jurídica e o vínculo empregatício dos diretores com a recorrente (caso dos diretores empregados).

Isto é, há subordinação dos diretores empregados (CLT) aos diretores não empregados (estatutários - Presidente e VPs do banco) no Brasil, nos termos do artigo 3º da Consolidação da Leis do Trabalho - CLT (Organograma e Planilha de estrutura organização - Docs. 04 e 05 da impugnação); e (vi) Em 26 de agosto de 2021, a 2ª Turma da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF proferiu decisão reconhecendo a dedutibilidade das participações nos lucros pagas a diretores de banco que mantenham relação de emprego (Doc. 02 - Acórdão nº 9202-009.801), exatamente como ocorre no presente caso. E verificando-se a íntegra do referido acórdão, nota-se que se trata de caso muito similar ao presente, em que os diretores do banco também estavam subordinados ao Diretor Presidente e ao Conselho de Administração, razão pela qual tal entendimento deve ser aplicado ao caso concreto.

Neste prisma, para melhor demonstrar as suas alegações, facilitar a compreensão dos julgadores e tendo em vista a negativa da decisão recorrida em relação ao laudo contábil já apresentado (do ano de 2014), a recorrente junta aos presentes autos novo laudo contábil preparado por Porto & Reis Perícia, Consultoria, Arbitragem, referente ao ano-calendário de 2015, o qual explica a forma em que os valores pagos aos diretores não empregados a título de PLA foram devidamente incluídos na apuração da base de cálculo do IRPJ, demonstrando os detalhes das práticas contábeis da recorrente (Doc. 01).

Esses são os fatos e são essas, em suma, as razões que demonstram a necessidade de decretar-se o integral provimento do presente recurso, conforme adiante restará esclarecido.

Alega ainda, de forma sumarizada:

III. DA PRELIMINAR: NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR FALTA DE MOTIVAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA; DO DIREITO: IV.1. DOS DIRETORES NÃO EMPREGADOS (ESTATUTÁRIOS): DA "PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES - PLA" E DA COMPROVAÇÃO DE QUE TAIS VALORES FORAM TEMPESTIVAMENTE INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ; IV.2. DOS DIRETORES EMPREGADOS (REGIME DA CLT); IV.2.a. Da subordinação entre os diretores empregados e a recorrente e do afastamento do artigo 303 do RIR/99 (então vigente); IV.2.b. Da dedutibilidade das gratificações pagas aos diretores empregados; IV.2.c. Da dedutibilidade da Participação nos Lucros e Resultados, dos bônus e dos pagamentos baseados em ações; o Da participação nos Lucros e Resultados ("Programa Próprio de Gestão - PPG"); • Dos bônus e pagamentos baseados em ações; IV.2.d. Da dedutibilidade dos pagamentos baseados em ações com base na Lei nº 12.973/14;

V. DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer se digne esse E. Conselho reformar a r. decisão de primeira instância proferida, julgando integralmente procedente o presente recurso voluntário, seja em virtude do acolhimento da nulidade apontada, seja em virtude do reconhecimento da total improcedência das exigências da fiscalização da Receita Federal do Brasil. Subsidiariamente, com relação ao item referente à Participação nos lucros dos administradores - PLA (lançamento "TOTAL A"), requer-se, ao menos, o reconhecimento da integral e tempestiva inclusão de tais valores na base de cálculo do IRPJ, com a exclusão deste tópico da autuação / glosa.

Junta também ao recurso voluntário documentos comprobatórios, às efls. 11285/11324.

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração decorrente da glosa de prejuízo fiscal relativo ao ano-calendário de 2015, em razão de suposta dedução indevida de valores referentes a remunerações variáveis e gratificações pagas aos seus diretores da base de cálculo do IRPJ.

Segundo consta do auto de infração, as remunerações variáveis (participação nos lucros, bônus, gratificações e ações) pagas a **todos os seus diretores** (tanto os não-empregados quanto os empregados) seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, nos termos dos artigos 3º da Lei 9.249/95 e artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 303 e 357, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99") então vigente.

A Recorrente alega preliminarmente a nulidade dos lançamentos por falta de motivação e cerceamento do direito de defesa. Segundo a Recorrente:

Consta no "Anexo 3" do "Termo de Verificação Fiscal" todos os documentos comprobatórios do auto de infração ora combatido, os quais embasaram o entendimento da fiscalização no sentido de que os pagamentos indicados foram indevidamente deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

O d. auditor fiscal cita como documentos comprobatórios cópias de ECF do período, registros contábeis, algumas planilhas apresentadas durante a fiscalização e trechos extraídos do Plano de Incentivo de Longo Prazo, do Programa Próprio de Gestão, da política de remuneração e do estatuto social da recorrente.

No entanto, o auditor fiscal não fez a necessária correlação entre a capitulação legal da infração e a referida documentação, a fim de justificar o presente auto de infração. Os documentos não são suficientes para comprovar que tais pagamentos não se caracterizariam como remuneração ou que não há subordinação na relação de todos esses diretores e o auditor fiscal não apresenta argumentação nesse sentido.

Contudo, **sem razão à Recorrente.**

Do próprio excerto acima transcrito, verifica-se que a Recorrente compreendeu a acusação fiscal e foi capaz de apresentar adequadamente sua defesa técnica.

Importa acrescentar que o referido anexo 3 discrimina quais os documentos que ensejaram a glosa delimitada e descrita no anexo 2 – em que há demonstração dos fatos à norma, na perspectiva da Fazenda Nacional –, não podendo ser lido isoladamente, mas em conjunto com todos os documentos que acompanharam o auto de infração.

No mesmo sentido a decisão recorrida:

O Impugnante aduz que a autuação seria nula, por ausência de comprovação adequada das infrações apontadas, o que inclusive teria dificultado o regular exercício do seu direito de defesa devido à ausência de fundamentação da acusação fiscal.

Tal alegação, contudo, é totalmente descabida, conforme explicitado a seguir.

A fiscalização foi cristalina ao indicar os fundamentos de cada uma das infrações apuradas.

Em relação às rubricas 805 (*Distribuição de Resultados – Lei nº. 6.404*) e 1060 (*Ações – Lei nº. 6.404*), a fiscalização expressamente apontou que (*fls. 22 e 23*):

Para as rubricas 805 e 1060, despesa R\$ 25.390.062,07. Através do Termo de Intimação de 17/09/2019, o contribuinte foi questionado no item 1.7, sobre a base legal adotada para dedutibilidade, e na resposta de 30/09/2019, o contribuinte informou que: “Os valores de PLA pagos no ano de 2015 foram deduzidos porque já haviam sido adicionados no ano anterior 2014.” No entanto, tendo em vista o disposto no art. 303 do RIR/1999 a despesa é indedutível, “Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica”.

No tocante às rubricas 1165 (*Bônus Diferido – Lei nº. 6.404 – Parcela III*), 1170 (*Bônus Diferido – Lei nº. 6.404 – Parcela II*) e 1175 (*Bônus Diferido – Lei nº. 6.404 – Parcela I*), a fiscalização fundamentou a indedutibilidade nos seguintes termos (fls. 23):

Para as rubricas 1165/1170/1175, despesa R\$ 15.068.216,12. Através do Termo de Intimação de 17/09/2019, o contribuinte foi questionado no item 1.7, sobre a base legal adotada para dedutibilidade, e na resposta de 30/09/2019, o contribuinte informou que: “Os valores de PLA pagos no ano de 2015 foram deduzidos porque já haviam sido adicionados no ano anterior 2014.” No entanto, tendo em vista o disposto no art. 357, parágrafo único, inciso I do RIR/99 a despesa é indedutível, por se tratar de remuneração variável.

Em relação às rubricas 415 (*Programa Próprio de Gestão*) e 1055 (*Ações – PPG*), a indedutibilidade de tais participações nos resultados e gratificações restou calcada nos artigos 303 e 463 do RIR /99 (fls. 25). Tais dispositivos regulamentares têm a seguinte dicção:

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

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.

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

Já as rubricas 1065 (*Bônus Diferido – Parcela III*), 1070 (*Bônus Diferido – Parcela II*) e 1070 (*Bônus Diferido – Parcela I*) foram qualificadas como indedutíveis por não corresponderem a remuneração mensal fixa de administradores. Tal indedutibilidade restou fundada no inciso I do parágrafo único do artigo 357 do RIR/99, a seguir lembrado:

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:

I - 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

Tal detida descrição dos fatos e correspondentes enquadramentos legais permitiram que o sujeito passivo compreendesse integralmente a autuação e exercesse plenamente o seu direito de defesa.

Relevante apontar, por oportuno, que não se entende necessário que a fiscalização indique nominalmente todos os “diretores estatutários” e “diretores estatutários anteriormente empregado” do Impugnante que receberam participações nos lucros e gratificações, vez que o Impugnante tem pleno conhecimento de tal informação, pois a fiscalização confeccionou a autuação com base nos dados constantes das folhas de pagamento apresentadas pela própria empresa.

A alegação de que a fiscalização teria sido imprecisa, vez que não teria identificado que os valores despendidos com “diretores estatutários” teriam sido adicionados à base de cálculo do IRPJ, será apreciada logo na sequência do presente voto. Por ora, já se adianta não ser possível concluir que a fiscalização incorreu em tal imprecisão com base nos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo no curso do procedimento fiscal.

Assim, por não vislumbrar a alegada falta de motivação e qualquer cerceamento de defesa, **afasto a referida preliminar.**

Pois bem, **no mérito** a discussão cinge-se a dedutibilidade de remunerações variáveis (participação nos lucros, bônus, gratificações e ações) pagas a **todos os seus diretores** (tanto os não-empregados quanto os empregados). Assim, farei algumas considerações de ordem teóricas e em seguida analisarei as questões específicas do caso.

Conforme bem resumido no acórdão recorrido, a autuação pode ser divisada nos seguintes tópicos e valores de infração:

- Participação nos lucros paga no bojo do Programa Próprio de Gestão – PPG (rubricas da folha de pagamento: 415, 1055, 1065, 1070 e 1075);
- Participação nos lucros atribuídas a administradores – PLA (rubricas da folha de pagamento: 805, 1060, 1165, 1170 e 1175);
- Gratificações (rubricas da folha de pagamento: 20, 310 e 320, no importe de R\$ 12.617.687,17).

Quanto ao **primeiro ponto controvertido**, a fiscalização entendeu se tratar de **despesa indedutível** nos termos do art. 357 do RIR/1999:

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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na 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 as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

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

Segundo a Recorrente, a parcela da autuação referente ao programa **"Participação nos Lucros de Administradores - PLA"** (lançamento **"Total A"**) diz respeito a pagamentos efetuados somente a **diretores não empregados (diretores estatutários)** e foram devidamente incluídos na base de cálculo do IRPJ. Isso porque os valores são adicionados na apuração do IRPJ do ano-calendário de 2015, excluídos e novamente adicionados na apuração, seguindo determinadas regras contábeis.

Para comprovar que a recorrente efetua tais procedimentos, a recorrente juntou aos presentes autos laudo contábil preparado por *Porto & Reis Perícia, Consultoria, Arbitragem* e apresentado no Processo Administrativo nº. 16327-721.148/2019-57 (Doc. 03 da impugnação), caso muito similar ao presente, mas referente ao ano-calendário de 2014.

Referida fundamentação foi refutada pelo acórdão recorrido por entender que o laudo seria insuficiente para comprovar tais alegações:

O sujeito passivo aduz, em relação ao tópico em comento, que os pagamentos arrolados no quadro supra seriam destinados “somente aos diretores não empregados (diretores estatutários) da Impugnante e foram devidamente incluídos / adicionais à base de cálculo do IRPJ. Isso porque os valores referentes a tais pagamentos são adicionados na apuração do IRPJ do ano calendário de 2015, excluídos e novamente adicionados na apuração, seguindo determinadas regras contábeis. Estes procedimentos aparentemente redundantes foram necessários para acomodar a operacionalização sistêmica da Impugnante. Ou seja, tais valores foram devidamente incluídos na apuração do IRPJ devido pela Impugnante em relação ao período autuado”.

Para corroborar a correção de sua alegação, o Impugnante alega que o laudo contábil preparado por *Porto & Reis Perícia, Consultoria E Arbitragem*, devidamente acostado aos autos do Processo Administrativo nº. 16327.721148/2019-57 (Doc. 03), demonstraria que, para o ano-calendário de 2014, os valores pagos aos “diretores estatutários” da Impugnante, a título de “PLA”, teriam sido devidamente tributados. Tal laudo explicitaria os lançamentos contábeis efetuados pela Impugnante, que demonstrariam o correto pagamento do tributo em relação àqueles valores, o que poderia ser extrapolado para o ano-calendário de 2015.

O laudo mencionado no parágrafo precedente não é bastante, por óbvio, para demonstrar que as participações nos lucros atribuídas aos “diretores estatutários” teriam sido adicionadas na apuração do lucro real afeto ao ano-calendário de 2015, vez que se refere ao ano-calendário de 2014. Ademais, tal laudo técnico alberga conclusão contraintuitiva ao entender como escorreita a realização de exclusão por conta do pagamento de participação nos lucros aos “diretores estatutários” anteriormente provisionada.

De fato, quando da constituição de “provisão” ou efetiva obrigação relativa ao pagamento de participações nos lucros aos “diretores estatutários”, a contrapartida deve ser registrada em conta de resultado e adicionada para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ. Quando do pagamento de tais participações nos lucros, a provisão deve ser baixada, com o correspondente registro em disponibilidades, não havendo que se falar em qualquer impacto no resultado ou cabimento de exclusão por conta de tal pagamento.

Relembremos apenas dois excertos do laudo técnico em comento, com destaque para os itens f), g) e i), no que toca ao detalhamento dos registros (fls. 2.667):

Os registros contábeis que contemplam os anos de 2013 e 2014, podem ser assim demonstrados:

• IRPJ

2013 - IRPJ			
CodF	Padrão	Agrupamento	SALDO EM 31/12/2013
89710108	059141 / 677478	DESP PESS-PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	11.648.925,00
49930100	677478 / 678362	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	(1.440.000,00)
81733004	053212 / 677484	DESP BONUS REFERENCIADO EM ACÕES - ADMINISTRADORES	10.186.836,22
81733004	053211 / 677484	DESPESAS COM BONUS - PAGAMENTO EM ACÕES - ADMINISTRADORES	15.251.786,02
		Provisão Pagamento a Administradores 2013 (a ser pago em 2014)	34.200.000,00
			69.847.547,24

2014 - IRPJ			
CodF	Padrão	Agrupamento	SALDO EM 28/02/2014
49930100	677478	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	21.099.001,97
49930100	677478 / 677484	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	(10.925.205,39)
49930100	677484	PROVISAO BONUS REFERENCIADO EM ACÕES - ADM	11.618.832,34
			32.797.834,31

• CSLL

2013 - CSLL			
CodF	Padrão	Agrupamento	SALDO EM 31/12/2013
89710108	059141 / 677478	DESP PESS-PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	11.648.925,00
49930100	677478 / 678362	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	(1.440.000,00)
81733004	053212 / 677484	DESP BONUS REFERENCIADO EM ACÕES - ADMINISTRADORES	10.186.836,22
81733004	053211	DESPESAS COM BONUS - PAGAMENTO EM ACÕES - ADMINISTRADORES	15.251.786,02
			35.647.547,24

2014 - CSLL			
CodF	Padrão	Agrupamento	SALDO EM 28/02/2014
49930100	677478	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	21.099.001,97
49930100	677478 / 677484	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	(10.925.205,39)
49930100	677484	PROVISAO BONUS REFERENCIADO EM ACÕES - ADM	11.618.832,34
			32.797.834,31

Detalhamento dos registros:

- a) R\$ 11.648.925,00 – adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real em 2013;
 - b) R\$ 1.440.000,00 – exclusão por possuir natureza de folha de pagamento em dezembro de 2013;
 - c) R\$ 10.186.836,22 – adicionado por conta da constituição de provisão;
 - d) R\$ 15.251.786,02 – adicionado por conta da constituição de provisão;
 - e) R\$ 34.200.000,00 – adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real em 2013 – trata-se de provisão para pagamento no ano de 2014 – sem efeito no resultado de 2013;
- TOTAL ADICIONADO EM 2013: R\$ 69.847.547,24
- f) R\$ 31.580.170,73 – exclusão por conta do pagamento da participação aos administradores em 2014, provisionada em 2013;
 - g) R\$ 21.099.001,97 – exclusão por conta do pagamento da participação aos administradores;
 - h) R\$ 10.925.205,39 – reclassificação

i) R\$ 11.698.832,34 – exclusão por conta do pagamento da participação aos administradores.

(...)

A partir dos movimentos acima indicados e que podem ser verificados na ECF do Santander, no curso do ano de 2014, houve o pagamento de valores aos diretores que impactou o caixa e o saldo das contas contábeis de provisão e, consequentemente, foram excluídos da apuração do IRPJ, no entanto, o efeito tributário da indedutibilidade foi mantido, uma vez que o valor de R\$ 34.200.000,00 adicionado em 2013 referente a esta despesa não foi excluído. (g.n.)

Importante anotar que tal laudo técnico sequer foi aceito para a temática a qual se refere, vez que a autuação relativa ao ano-calendário de 2014, no que toca à indedutibilidade de participações nos lucros pagas a “diretores estatutários” do Impugnante, foi integralmente mantida no julgamento realizado pela 9ª Turma da DRJ/RJO (Acórdão nº. 12-116.591 – Processo administrativo nº. 16327.721148/2019-57).

Ademais, não tendo o laudo técnico em comento a clareza suficiente para evidenciar que, em ano-calendário pretérito, o Impugnante teria efetivamente adicionado as participações nos lucros ou resultados pagas aos “diretores estatutários”, não se entende cabível que os autos sejam baixados em diligência fiscal por conta das informações insertas em tal laudo técnico, conforme requerido na peça defensiva.

Assim, forçoso concluir que não há prova nos autos de que as participações nos lucros despendidas em benefício dos “diretores estatutários” teriam sido regularmente adicionadas na apuração da base de cálculo do imposto de renda afeta ao ano-calendário de 2015.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reitera seus fundamentos, juntando ainda laudo que explicitaria tais movimentações contábeis para o ano de 2015.

Contudo, ao analisar referido laudo em conjunto com o Recurso Voluntário, **verifiquei que em nenhum deles há explícita impugnação às razões de decidir**, mormente quando este afirma que:

De fato, quando da constituição de “provisão” ou efetiva obrigação relativa ao pagamento de participações nos lucros aos “diretores estatutários”, a contrapartida deve ser registrada em conta de resultado e adicionada para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ. Quando do pagamento de tais participações nos lucros, a provisão deve ser baixada, com o correspondente registro em disponibilidades, não havendo que se falar em qualquer impacto no resultado ou cabimento de exclusão por conta de tal pagamento.

Ademais, não há equivalência nos lançamentos contábeis realizados em 2014 e 2015. Enquanto em 2014 foi lançado contra despesas o valor de R\$ 23.369.600,00, para o ano de 2015 indicou-se nova provisão no montante de R\$ 25.390.062,67 lançado contra pagamento:

23. Como forma de facilitar os efeitos, apresenta-se, a seguir, de forma gráfica, os registros: Razão - Razonete - 2014/2015;

2014		2014	
677478 PROVISAO DE PARTICIPACOES ADM		999141 DESP PROV PESS- PARTICIPACOES ADM	
49930100		89710108	
35.128,42	(1) Saldo anterior	(2) Constituição (2014)	23.329.600,00
23.329.600,00	(2) Constituição (2014)		
23.364.728,42		23.329.600,00	

2015		2015	
677478 PROVISAO DE PARTICIPACOES ADM		677525	
49930100			
3) pagamento	25.390.062,07	4) reclassificação	2.025.333,65
	2.025.333,65		
	25.390.062,07		2.025.333,65
	2.025.333,65		-
	23.364.728,42		2.025.333,65

2015	
CAIXA - 678302	
	25.390.062,07 3) Pagamento
-	25.390.062,07
-	25.390.062,07

Não é possível extrair do referido laudo que se trata dos mesmos valores.

Consigne-se que o valor de R\$ 48.999.999,97, adicionado em 2015, e o de R\$ 23.329.600,00 não apresentam relação de contingência, conforme se extrai do próprio laudo:

2014 - IRPJ			
Codif	Padrão	Agrupamento	Saldo 31/12/2014
89710108	999141	DESP PESS-PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	23.329.600,00
4.9.9.30.10-0	677478	(MAN) PROVISAO DE PARTICIPACOES ADMINISTRADORES	(2.025.333,65)
81733004	953212	DESP BONUS REFERENCIADO EM ACOES - ADMINISTRADORES	7.738.191,82
81733004	953211	DESPESAS COM BONUS - PAGAMENTO EM ACOES - ADMINISTRADORES	3.665.041,98
		Provisão Pagamento a Administradores 2014 (a ser pago em 2015)	48.999.999,97
			81.707.500,12

(...)

28. Vale dizer, fica aqui demonstrado que houve a adição do valor equivalente a R\$ 48.999.999,97, como demonstrado, na medida em que tal valor foi adicionado, sem qualquer correspondente em conta contábil, bem como, houve a adição dos valores de provisão como mencionado pela própria fiscalização no ECF

Assim, por entender que os fundamentos aduzidos e as provas produzidas **não foram capazes de infirmar as conclusões do acórdão recorrido**, entendo que este deve ser **mantido**.

Com relação aos pagamentos efetuados aos diretores empregados, o auto de infração está dividido em **duas infrações**: (i) "**gratificações indedutíveis**", com base nos artigos 3º da Lei 9.249/95 e 247, 248, 249, I, 251, 277, 278 e 303 do RIR/99, e (ii) "**remunerações indedutíveis**", com base nos artigos 3º da Lei 9.249/95 e 247, 248, 249, I, 251, 277, 278 e 357, parágrafo único, do RIR/99.

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

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

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

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

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

(***)

Art. 526. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, caput):

I - asseguradas as debêntures de sua emissão; e

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

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

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 passa a atuar não mais “a mando” do banco, mas “em seu nome”.

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; Assim, não há dúvida de que a existência de subordinação é elemento para caracterização da dedutibilidade desses valores pleiteados.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETOR EMPREGADO. MANUTENÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. IRPJ. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis da base de cálculo do imposto as participações nos lucros atribuídas a diretores que mantenham as características inerentes à relação de emprego, sendo inaplicável a tais trabalhadores a vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99).

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.

Fixadas essas premissas teóricas, passo à análise da acusação fiscal.

A recorrente sustenta que os diretores beneficiados com a remuneração questionada pelo Fisco são empregados - **todos contratados sob o regime da CLT** - e exercem apenas cargo de gerência e não de dirigentes da empresa, não se aplicando ao caso concreto o artigo 303 supracitado, mesmo que seus nomes apareçam como diretores no Estatuto Social da recorrente, mas, **como abaixo explicado**, não possuem efetivos poderes de administração (vide artigo 23 do Estatuto Social que comprova que os diretores empregados não possuem verdadeiros poderes de administração e estão claramente subordinados aos Vice-presidentes e ao Presidente - Comitê Executivo).

A questão foi bem tratada no acórdão recorrido, de acordo com as premissas teóricas estabelecidas anteriormente:

Inicialmente, é importante analisarmos se todos os membros integrantes da diretoria do Impugnante podem ser qualificados como administradores.

Em relação a tal temática, penso ser relevante lembrarmos os seguintes dispositivos da Lei nº. 6.404, de 1976, que bem evidenciam as regras afetas à administração das sociedades anônimas:

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

Art. 139. As atribuições e poderes conferidos por lei aos órgãos de administração não podem ser outorgados a outro órgão, criado por lei ou pelo estatuto.

Art. 145. As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores.

Art. 146 - Poderão ser eleitos para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os membros do conselho de administração ser acionistas e os diretores residentes no País, acionistas ou não.

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, *deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.*

Com base nas normas acima transcritas, penso ser evidente que a Lei nº. 6.404, de 1976, estabelece que os membros da diretoria das sociedades anônimas exercem sua administração, sendo tal atribuição indelegável a qualquer outro órgão (*veja que a Lei nº. 6.404, de 1976, prevê que a administração da sociedade anônima pode ser compartilhada entre a diretoria e o conselho de administração ou ser exercida unicamente pela diretoria*). Ademais, todos os diretores estatutários administram a sociedade, vez que, além de suas regulares atribuições, detém um certo dever de vigilância uns sobre os outros.

Especificamente em relação ao Impugnante, penso que os excertos de seu estatuto transcritos no Termo de Verificação Fiscal bem demonstram que os membros de sua diretoria desempenham funções afetas à administração do Impugnante. Vamos relembrar tais excertos:

Da Administração.

Art. 7º A Companhia será administrada por um Conselho de Administração e uma Diretoria Executiva.

...

Art. 9º Os administradores serão investidos em seus cargos mediante termos de posse lavrados nos livros de Atas do Conselho de Administração ou da Diretoria Executiva, conforme o caso, independentemente da prestação de caução, após a homologação de seus nomes pelo Banco Central do Brasil

Art. 17. Compete ao Conselho de Administração, além de outras atribuições que lhes sejam atribuídas por lei ou pelo Estatuto Social:

...

II. fixar a orientação geral dos negócios e operações da Companhia;

...

DA DIRETORIA EXECUTIVA.

Art. 19. A gestão e a representação da Companhia competem à Diretoria Executiva, que será composta de no mínimo 2, e no máximo 75 membros, acionistas ou não, residentes no Brasil, eleitos e destituíveis a qualquer tempo pelo Conselho de Administração, com mandato unificado de 2(dois) anos, permitida a reeleição, dentre os quais 1(um) obrigatoriamente designado como Diretor Presidente, e os demais poderão ser designados Diretores Vice-Presidentes Executivos Seniores, Diretores Vice-Presidentes Executivos, Diretor de Relação com Investidores, Diretores Executivos e Diretores sem designação específica.

...

Art. 22. São atribuições e deveres da Diretoria Executiva:

...

III – Executar, dentro da orientação geral estabelecida pelo Conselho de Administração, os negócios e operações definidos no art. 4º deste Estatuto, fixando sua programação com autonomia pertinentes aos interesses da Companhia;

...

Art. 23. A Diretoria Executiva terá um Comitê Executivo, de caráter decisório, a quem compete deliberar sobre assuntos relacionados à administração dos negócios, suporte operacional, recursos humanos, alocação de capital, projetos relevantes nas áreas de tecnologia, infraestrutura e serviços, da Companhia e das entidades integrantes do Conglomerado Santander no Brasil, e outras atribuições conforme vier a ser estabelecido pelo Conselho de Administração, de tempos em tempos.

§ 1º O Comitê Executivo será composto pelo Diretor Presidente, pelos Diretores Vice-Presidentes Executivos Seniores e Diretores Vice-Presidentes Executivos. (g.n.)

Importante apontar que a mera existência do Comitê Executivo não desnatura o fato de todos os diretores do Impugnante exercerem a sua administração. O artigo 23 do estatuto do Impugnante não retira a competência dos demais diretores no tocante à condução dos negócios da empresa, sendo pertinente lembrarmos o seguinte precedente do Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região (RO nº. 0001803-12.2015.5.12.0039/SC):

VÍNCULO DE EMPREGO. DIRETOR ESTATUTÁRIO. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA.

A eleição de empregado para o cargo de diretor estatutário suspende o vínculo de emprego (Súmula nº. 269 do TST). A descaracterização dessa condição exige a comprovação de prestação de serviços de forma subordinada. É incompatível com a subordinação jurídica a existência de poderes de mando e gestão próprios do cargo. Não é imprescindível plena autonomia, até porque um diretor estatutário subordina-se às diretrizes estabelecidas por um conselho administrativo superior, sendo lícita a exigência de prestação de contas. (g.n.)

Ademais, relevante destacar que os diretores de sociedade anônima, ainda quando tenham contrato de trabalho suspenso em decorrência da função assumida e mesmo que submetidos às diretrizes exaradas pelo Conselho de Administração, por eventuais comitês ou por diretor presidente, não prestam seus serviços segundo os ditames da CLT. Em relação a tal temática, penso ser sendo relevante lembrarmos o seguinte trecho do Acórdão CARF nº. 1402-2.966, proferido em 13 de março de 2018:

A recorrente evoca que na sua estrutura organizacional há a peculiaridade do Conselho de Administração e um Diretor Presidente que não são empregados,

e todos os demais diretores tem vínculo de emprego e subordinados ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente. Destaca tal situação para contrapor à situação encontrada nos acórdãos 1402-002.266 e 1201-001.394, em que entende totalmente diferente por serem todos os diretores indistintamente empregados.

Dito o acima, e resumindo, o cerne da questão envolve em definir se os valores pagos a diretores da autuada, a título de participação nos lucros estaria enquadrado na hipótese de indedutibilidade do art. 303 do RIR/99, ou, como alega a recorrente, estas despesas tem o caráter de pagamentos feitos a empregados com vínculo regido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, o que seriam dedutíveis.

A questão ainda se aprofunda na questão de um diretor, que mantém um contrato de trabalho ascende ou não à condição de administrador, e se sim, qual sua amplitude.

Recorrendo-se ao âmbito do direito trabalho, aproveito a conceituação de Maurício Godinho Delgado, ao tratar da figura do diretor empregado. Em sua obra, já no início, cita seguinte evolução das relações de trabalho:

(...) a ideia de direção tem-se afastado cada vez mais da ideia de propriedade (e, portanto, da noção de sócio), descolando-se do padrão clássico característico dos primórdios do processo industrial e organizacional do sistema econômico contemporâneo. Surge, assim, o claro interesse em se discutir ou não sobre os diretores não proprietários das normas próprias à relação de emprego.

Neste momento da obra, distingue a figura do sócio recrutado externamente e da situação do empregado que é alçado ao cargo de diretor da mesma organização a que sempre se vinculou empregaticamente.

E continua:

Enfatize-se que, em qualquer das duas situações, está-se considerando apenas o efetivo diretor, com inquestionável (e estatutária) soma de poderes de mando, gestão, representação, concentrando em sua pessoa o núcleo básico e central do processo decisório cotidiano da organização empresarial envolvida.

E após, melhor conceitua o empregado eleito diretor:

B) Empregado Eleito Diretor- O exame dessa hipótese sociojurídica (empregado antigo que é alçado a diretor da empresa) conduziu a que a doutrina trabalhista brasileira se dividisse em quatro principais posições diferenciadas. Não obstante existam pontos de identificação entre essas quatro posições hermenêuticas e as teses características das duas vertentes interpretativas acima expostas, há algumas variações específicas percebidas pelos juristas no presente caso.

A primeira posição interpretativa esta bem enfatizada pelo autor Mozart Victor Russomano. Este entende que a elevação do empregado ao patamar de efetivo diretor provoca a extinção de seu antigo contrato empregatício, dada a incompatibilidade dos cargos e funções.

Délio Maranhão adere à segunda posição interpretativa. Nesse quadro, o autor percebe que semelhante alteração qualitativa no status da pessoa física do antigo empregado na empresa (que passa a diretor) não chega a provocar a extinção do vínculo precedente. Contudo, a incompatibilidade de situações jurídicas provocaria a suspensão do contrato de emprego. A favor desta tese hermenêutica, existe o texto expresso da Súmula 269, TST:

“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.”

Uma terceira vertente interpretativa compreende verificar-se, no caso em referência, mera interrupção da prestação de serviços, de modo que o período despendido na diretoria é computado no tempo de serviço do empregado. Trata-se de uma exegese construída a partir do art. 499 da CLT. Contra si, essa tese faz despontar o argumento de que o referido preceito celetista reporta-se, na verdade, ao empregado ocupante de cargo de confiança - não se aplicando caso a situação fático-jurídica concreta diga respeito a efetivo diretor (isto é, profissional não subordinado). De par com isso, a tese não é equânime, pois autoriza o somatório puro e simples das vantagens trabalhistas do empregado (interrupção contratual, relembre-se) às vantagens civis do diretor.

A quarta posição, defendida por Antero de Carvalho e Octavio Bueno Magano, sustenta que "a eleição não altera a situação jurídica do empregado que continua, como empregado, a desfrutar dos direitos inerentes a essa condição.

A tese defendida por Antero de Carvalho e Octavio Bueno Magano é mais perfeita, juridicamente, do que a da simples interrupção da prestação de serviços empregatícios: afinal, ela evita o artificial acúmulo de vantagens de situações contratuais de natureza diversa, envolvendo o mesmo período de labor. Desse modo, se se entende que o diretor mantém-se como empregado, cabe enquadrá-lo como ocupante de elevado cargo de confiança, com as consequências jurídicas daí advindas (art. 62, CLT).

Ou seja, através da doutrina, há controvérsias do assunto, mas todas colocam o empregado como diretor em outro patamar na hierarquia organizacional, mais afeitas à administração. Isso é indiscutível.

Não prevalece o argumento da recorrente que seus empregados que foram alçados ao posto de empregado continuam subordinados ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente, pois isto estaria no seu limite de atuação. Definir competências e alçadas a um gestor é o normal à uma organização, não lhe afetando a condição de seus interesses procurarem estar mais alinhados aos interesses da organização, pois seus benefícios virão quanto mais se destacar a organização.

Muito distinto é a relação de empregado, sem ser diretor, em que apesar procurar benefícios pela eventual participação nos lucros, não foi alçado à condição de alguém cuja atividade é regada pelo próprio estatuto da

organização, e sim, tem, uma situação mais ordinária e precária, e bem mais limitada, na sua atuação na organização.

Assim, como já dito anteriormente, não vislumbro a desconsideração da existência da condição do vínculo empregatício por parte da Autoridade Fiscal, ratificada pela v. decisão a quo, e sim que, apesar de terem este vínculo, sua condição na organização (no caso, da recorrente) modificou-se, passando a atuar como diretor, tendo características mais afeitas à administração a partir do momento que ascenderam a este cargo. (g.n.)

Destarte, entendo ser irretocável o entendimento da fiscalização de que todos os integrantes da diretoria do Impugnante ostentam a qualidade de seus administradores, sendo irrelevante a existência de prévio vínculo empregatício, que, inclusive, fica ordinariamente suspenso, conforme entendimento prestigiado pelo Tribunal Superior do Trabalho na Súmula 269: “O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando

o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego”.

Destaque-se que a suspensão do contrato de trabalho dos “diretores estatutários anteriormente empregados” é o que ordinariamente ocorre, como bem demonstra a Súmula TST nº. 269, ou seja, a pretensa manutenção da subordinação jurídica dos “diretores estatutários anteriormente empregados” deveria ser comprovada pelo Impugnante, o que não ocorreu no caso vertente.

Importante relembrar que, em sintonia com o entendimento ora prestigiado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente julgamento, definiu que os empregados que passam a exercer atividades de administradores ordinariamente deixam de trabalhar sob subordinação jurídica, tendo seu contrato de trabalho suspenso, o que acarreta a indedutibilidade de participações nos lucros a eles destinadas a partir de então e enquanto ostentem a qualidade de administradores. Vamos relembrar alguns excertos de tal julgamento (Acórdão CSRF nº. 9101-004.773, proferido na sessão de 5 de fevereiro de 2020):

(...)

Sendo certo não haver prova nos autos de que os “diretores estatutários anteriormente empregados” do Impugnante prestaram seus serviços com subordinação jurídica, enquanto no exercício de tal função, entendo escorreito concluir que a disciplina jurídica estabelecida na Lei nº. 10.101, de 2000, não se aplica às participações nos lucros e resultados por eles percebida no período em que ostentam a qualidade de diretores estatutários. De fato, a participação nos lucros ou resultados regulada na Lei nº. 10.101, de 2000, tem a finalidade de promover a integração entre o capital e o trabalho, o que evidentemente não faz sentido quando o beneficiário de tal pagamento é alguém que não presta seus serviços com subordinação jurídica.

(...)

Assim, sendo certo que todos os diretores do Impugnante ostentam a qualidade de seus administradores, é indubitosa a indedutibilidade das participações nos lucros a eles atribuída, tendo em vista a norma veiculada nos artigos 303 e 463, ambos do então vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), *in verbis*:

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

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.

Note-se que, na visão do acórdão recorrido, **não foram apresentadas provas da subordinação.**

Contudo, **tampouco há nos autos provas ou indícios por parte da fiscalização de que tais diretores atuariam com independência.**

Nesse ponto, entendo que **a fiscalização deveria demonstrar minimamente a existência de subordinação**, mormente diante do caráter inconclusivo do art. 23 do Estatuto da Recorrente. Na mesma linha a decisão proferida **em 26 de agosto de 2021, a 2ª Turma da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão reconhecendo a dedutibilidade das participações nos lucros pagas a diretores que mantenham relação de emprego:**

Destarte, caberia à autoridade administrativa ter demonstrado a inexistência de subordinação dos diretores com o banco, mormente porque o Estatuto da contribuinte é inconclusivo nesse sentido, sobretudo por conter disposições que afirmam, sim, haver uma certa subordinação. A par disso, e como relatado pela própria autoridade lançadora, a contribuinte declarava tais trabalhadores nas GFIPs e nas DIRFs como empregados, de modo que me parece por não comprovada a inexistência de relação de emprego. Expressando-se de outra forma, há nos autos documentos comprobatórios da relação de emprego de tais diretores com o banco – diretores que estavam subordinados ao Diretor Presidente e ao Conselho de Administração –, mas inexistente qualquer documento conclusivo em sentido contrário, tendo-se por não comprovado o fato gerador da presente obrigação tributária no que concerne a esse aspecto específico.

Em sendo assim, a hipótese dos autos não se submete à vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99), de modo que o recurso especial deve ser provido, para que seja cancelado o lançamento. (CSRF, Acórdão nº 9202-009.801, 2ª Turma, sessão realizada em 26 de agosto de 2021)

Assim, **não tendo a fiscalização se debruçado sobre a existência de subordinação, não poderia a DRJ e muito menos esse CARF colmatar as razões do lançamento.**

De sorte que **entendo deve ser dado provimento ao recurso nessa parte.**

A fiscalização considerou ainda indedutíveis gratificações pagas aos “diretores estatutários anteriormente empregados”. Como aduzido anteriormente, **no caso não há demonstração de que inexistia subordinação**, o que per se afastaria a fundamentação da glosa.

Mas ainda que assim **não fosse seria o caso de cancelamento do lançamento.**

Sobre este aspecto o didático voto proferido pela Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão nº 1301-006.493:

O art. 303 do RIR/99 tem por base legal o art. 45, §3º da Lei nº 4.506/643 e o art. 527 do RIR/18 tem por base legal o art. 58, § único do Decreto-Lei nº 1.598/774 .

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 Oliveira¹ 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: 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 §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. E, nesse ponto, parece concordar a Autoridade Fiscal:

“6.8 Sendo os dispositivos supra transcritos regras específicas acerca da dedutibilidade ou indedutibilidade de despesas relacionadas a remunerações fixas e variáveis de diretores e administradores de pessoas jurídicas, evidente a importância da análise sobre o vínculo real que os diretores estatutários e administradores mantêm com a companhia. Se estatutário, aplicam-se os arts. 303, 357 e 463 do RIR/99. Se empregatício, o § 3º do art. 299 do RIR/99 e o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.101/00” (fl. 306, grifamos)

Diante disso, é preciso analisar o vínculo real dos diretores com o Recorrente no período autuado.

De acordo com a Autoridade Fiscal, como a administração do CITIBANK compete a diretoria, seus diretores “são de fato administradores da sociedade, mantendo um vínculo estatutário com a entidade”. E acrescenta que, mesmo que existam contratos de trabalho, eles evidenciarão uma relação privada, entre banco e diretores, que não alteram a relação entre Fisco e contribuinte (fls. 306-307).

O Recorrente, por sua vez, sustenta que todos os seus administradores, mesmo aqueles que são estatutários em atendimento às exigências do BACEN, são empregados. Isso porque, ao se tornar administrador estatutário, o diretor empregado permanece sob tal regime, mantendo todos os requisitos para caracterização do vínculo empregatício, sem que a nova condição estatutária resulte em qualquer acréscimo de salário ao diretor empregado.

As provas apresentadas pelo 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 CITIBANK, classificando-se, portanto, para fins de dedutibilidade do IRPJ, como diretores empregados. Isso porque continuaram a receber salário, como comprovam as folhas de pagamento acostadas aos autos (fls. 451-591) e eram avaliados por seus superiores hierárquicos, como demonstram as fichas de avaliação (fl. 593-639).

Cumpra ressaltar que o fato de, nos termos do Estatuto Social, os diretores possuírem amplos poderes de gestão e representação da sociedade não tem, por consequência necessária, a ausência de subordinação hierárquica e, portanto, de relação empregatícia 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.

Portanto, tendo o 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. (...)

Ao contrário do que ocorre com a dedutibilidade dos pagamentos realizados a título de PLR e gratificações, entendo que a remuneração variável, paga a diretores e administradores, é dedutível na apuração do IRPJ independentemente da natureza do vínculo destes com o Recorrente. Isto é, ainda que se entenda que os diretores e administradores não são empregados do Recorrente, a remuneração variável – nos presentes autos, é paga sob as rubricas de “bônus”, “remuneração em ações” e “stock options” - será dedutível.

Isso porque o termo “retiradas”, adotado na alínea “b” do § 1º do art. 43 do Decreto-Lei nº 5.844/43, limita a sua aplicação àqueles que têm autonomia para livremente dispor do patrimônio da empresa, isto é, aos seus sócios e titulares. Diante da interpretação conjunta de tal dispositivo com a alínea “d”, pode-se concluir que a única limitação relativa à dedutibilidade dos valores pagos a diretores refere-se aos ordenados e percentagens pagos àqueles residentes no exterior.

Reforça essa interpretação o fato de o art. 74 da Lei nº 8.383/1991 listar diversos benefícios e vantagens - que, por sua natureza, são variáveis - e expressamente determinar sua integração à remuneração dos administradores e diretores. Nesse sentido, própria Receita Federal, no Parecer Normativo Cosit nº 11/1992, ao analisar a compatibilidade do artigo 74 da Lei nº 8.383/1991, com o art. 357, parágrafo único, inciso I do RIR/99, que, à época, refletia o art. 43, §1º, “b”, do Decreto-lei nº 5.844/19436, concluiu que tal dispositivo se justificava, sob a égide da legislação anterior, para evitar que pessoas jurídicas distribuíssem lucros sob o manto de retiradas pro-labore, entretanto, com a publicação do art. 74, “o conceito de mensal e fixo não deve ser mais considerado”.

No mesmo sentido, no Acórdão nº 1103-00.7297, o Conselheiro Marcos Takata examinou o art. 43, § 1º, do Decreto-lei nº 5.844/43 e concluiu que “há muito se encontra superada a restrição da dedução das despesas com administradores, dirigentes ou diretores, para remunerações mensais e fixas”, vez que a interpretação lógica do art. 43, § 1º, do Decreto-lei nº 5.844/43, leva à conclusão de que a restrição contida na alínea “b” se refere apenas à remuneração de sócios ou titular de firma individual.

Por fim, mas não menos importante, a Ministra Regina Helena Costa, no julgamento do Resp nº 1.746.268/SP8, concluiu pela não aplicação dos “vetustos requisitos da periodicidade – mensal –, bem como da constância do numerário desembolsado – fixo – em relação à despesa com o pagamento dos honorários de administradores e conselheiros de empresas”, de forma a afastar a interpretação conferida pela Receita Federal ao art. 43, § 1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 5.844/43. Portanto, os valores pagos aos diretores e administradores do Recorrente a título de bônus, remuneração em ações e stock options são dedutíveis na apuração do IRPJ, tendo em vista que a eles não se aplica o art. 43, § 1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 5.844/43 – reproduzido pelo art. 357, parágrafo único, inciso I do RIR/99.

Por fim, afasto o argumento do Recorrente acerca de impossibilidade de questionamento da dedutibilidade do bônus, remuneração em ações e stock

options, salvo se por violação ao art. 299 do RIR/99, tendo em vista que tais rubricas foram tratadas como remuneração pelo Recorrente. Isso porque tais despesas foram glosadas pela Autoridade Fiscal com base no art. 357 do RIR/99, que, entendemos não ser aplicável aos diretores empregados, mas apenas aos sócios e titulares, como visto acima, o que não gera qualquer vício ao lançamento. O fato de a Autoridade Fiscal ter incluído na base de cálculo do imposto rubricas que ostentam natureza indenizatória e não remuneratória ("Programa de Demissão Voluntária – PDV") igualmente não é causa de nulidade, vez que o caráter indenizatório pode ser invocado para afastar a tributação daquele beneficiado com a verba, mas não, necessariamente, garante a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

Importe ressaltar que após o julgamento do Recurso Especial n. 1.742.044/SP, a 1ª Turma do STJ julgou novamente o tema, tendo decidido de forma favorável aos interesses do contribuinte, mas, desta vez, por unanimidade de votos.

O posicionamento do STJ girou em torno dos seguintes fundamentos: (i) as normais legais vigentes garantem a dedutibilidade da despesa com a remuneração de administradores e conselheiros, sem impor requisitos (qualitativos ou quantitativos) para tanto; e (ii) não há necessidade de que a lei preveja expressamente a dedutibilidade de despesas que, aprioristicamente, não se compatibilizam com a materialidade do IRPJ.

Destarte, a remuneração variável, paga a diretores e administradores, é dedutível na apuração do IRPJ independentemente da natureza do vínculo destes com o contribuinte. Isto é, ainda que se entenda que os diretores e administradores não são empregados da pessoa jurídica, a remuneração variável será dedutível.

Assim, **entendo devam ser revertidas as glosas relativas aos valores de participação nos lucros, bônus e pagamentos baseados em ações.**

Ainda, especificamente em relação às gratificações, o laudo contábil apresentado pela recorrente **demonstra** se tratar de remuneração fixa mensal:

IV - Gratificações aos Diretores Empregados: RS 12.617.687,14

A Autoridade Fiscal afirmou que a "Gratificação Especial (Rescisão)" e a "Gratificação Especial" não corresponderiam à remuneração mensal fixa, assim como a "Gratificação de Função", não estaria prevista em contrato como salário. Desta feita, tais pagamentos foram considerados indedutíveis, de acordo com os artigos 303 e 357, 357, parágrafo único, inciso I, do RIR/99. (...).

Entretanto, tais pagamentos possuem caráter remuneratório (habitual, pré-ajustado e obrigatório), vale dizer, trata-se de despesas necessárias, usuais e obrigatórias. Assim dizendo, remontam a valores dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. Os requisitos para que um pagamento seja caracterizado como remuneração são: regularidade, essencialidade e reciprocidade.(...).

34. Inicialmente há que se observar que as Gratificações aos Diretores Empregados, para fins de sistema interno da Folha de Pagamento era tratada na categoria GRAT DE FUNÇÃO- VERBA 00020. (...)

39. Vale dizer, os pagamentos ora questionados pela Autoridade Fiscal a título de gratificação, na verdade possuem caráter de remuneração, já que são compostos de regularidade, essencialidade e reciprocidade.

40. Tal regularidade pode ser observada pela análise dos respectivos comprovantes de pagamentos efetuados aos diretores, quando fica evidente que a gratificação de função sob a rubrica 20 era paga mensalmente, em valores idênticos, mês a mês, e que acompanhavam o salário.

41. Este fato é evidenciado pela forma com que a gratificação era paga: fazia parte da remuneração fixa dos diretores, era regularmente ajustada de acordo com o ajuste salarial, havendo também alterações no período de férias.

Veja-se alguns exemplos referentes aos pagamentos efetuados aos diretores Alexandre Grossmann Zancani, Cassio Schmitt e Flavio Tavares Valadao. (...)

51. Ou seja, resta evidenciado que a gratificação sob a rubrica 20 trata-se de remuneração regular, ajustada e paga de forma habitual, com base nas políticas pré-ajustadas de remuneração fixa e, portanto, remuneração do empregado, não havendo que se falar em irregularidade acerca de sua dedução para a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL.

52. Durante o ano de 2015, referida gratificação sempre correspondeu a 55% do valor dos salários dos diretores.

53. Tal afirmação poderá ser confirmada em análise ao Anexo 1, em que estão relacionados todos os pagamentos realizados aos diretores, com as respectivas gratificações e eventuais descontos.

Logo, qualquer que seja o ângulo que se analise a questão, entendo deve ser **cancelado** o auto de infração em relação a estas rubricas.

Por tais motivos, entendo deva ser **revertida a glosa em relação a tais rubricas**.

Conclusão

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a dedutibilidade dos valores pagos a título de gratificação e participação nos lucros aos diretores empregados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, redator designado

O ilustre Relator, com um voto substancioso, o que lhe é peculiar, restou vencido parcialmente, por voto de qualidade, ao reconhecer a dedutibilidade dos valores pagos a título de gratificação e participação nos lucros aos diretores empregados.

2. A seguir os fundamentos da corrente vencedora, por voto de qualidade, segundo os quais são indedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica independente de ter ou não vínculo empregatício.

Despesas com pagamento de PLR e gratificações a diretores

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

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

CAPÍTULO V - LUCRO OPERACIONAL

Seção III - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I - Disposições Gerais

Despesas Necessárias

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

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

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

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

[...]

Pagamento a Pessoa Física Vinculada

Art. 303. **Não serão dedutíveis**, como custos ou despesas operacionais, **as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

[...]

Subseção XVII

Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa

Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica **poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados** nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).

[...]

CAPÍTULO IX - LUCRO DISTRIBUÍDO E LUCRO CAPITALIZADO

Seção I - Participações

Subseção I

Participações Dedutíveis

Art. 462. **Podem ser deduzidas** do lucro líquido do período de apuração as **participações nos lucros da pessoa jurídica** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

[...]

II - **atribuídas a seus empregados** segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da 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).

Art. 463. **Serão adicionadas ao lucro líquido** do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, **as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas** a partes beneficiárias de sua emissão e a **seus administradores** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

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

Lei 4.506, de 1964

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

[...]

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações **ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.**

[...]

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. (Grifo nosso)

Decreto-lei 1.598, de 1977

Art. 58 - **Podem ser excluídas** do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus **empregados** segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do

estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - **Serão adicionadas ao lucro líquido** do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica **atribuídas** a partes beneficiárias de sua emissão e a seus **administradores**. (Grifo nosso)

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

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de **apuração do lucro real**, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as **participações atribuídas aos empregados** nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição. (Grifo nosso)

4. Como se vê, o art. 299 do RIR/99 ao tratar do “*lucro operacional*” estabelece, de forma geral, que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais, o que inclui as gratificações pagas a empregados.

5. Em seguida, ainda tratando sobre “*lucro operacional*”, os art. 303 e 359 do RIR/99 determinam que as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, ao contrário das participações atribuídas aos empregados que são dedutíveis como despesas operacionais.

6. Posteriormente, ao tratar especificamente de “*participações dedutíveis*”, os art. 462 e 463 do RIR/99 assentam que podem ser deduzidas do lucro líquido as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a empregados e trabalhadores, ao passo que as participações atribuídas aos seus administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

7. Verifica-se, pois, que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

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

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES.
INDEDUTIBILIDADE.

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

9. Com base nesses fundamentos deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior