



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720983/2017-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.493 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente BANCO CITIBANK S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO OU DA DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. NÃO VERIFICAÇÃO. NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

Estando presentes no relatório fiscal, que integra o auto de infração, a descrição do fato e a disposição legal infringida, bem como preenchidos os demais requisitos contidos no art. 10, do Decreto-lei nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do auto por vício de fundamentação.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. OUTRO ANO-CALENDÁRIO. NOVAS GLOSAS. NÃO VERIFICAÇÃO.

A finalidade do art. 146 do CTN é conferir segurança jurídica ao contribuinte e não engessar a atividade de lançamento da Autoridade Fiscal. Assim, ao lavrar um auto de infração relativo a outro ano-calendário, glosando novas rubricas na apuração do IRPJ, a Autoridade Fiscal não está atribuindo um novo sentido a uma norma, de forma a violar o art. 146 do CTN, mas, sim, exercendo seu regular poder de fiscalização e lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

IRPJ. GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES PAGAS A “DIRETORES EMPREGADOS”. DEDUTIBILIDADE.

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

IRPJ. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL PAGA A DIRETORES E ADMINISTRADORES DEDUTIBILIDADE.

A vedação à dedutibilidade das “retiradas” que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, prevista no art. 43, § 1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 5.844/43, não se aplica aos diretores e administradores, mas apenas aos sócios e titulares de pessoas jurídicas. A interpretação conjunta das alíneas “b” e “d” do § 1º do art. 43 do Decreto-Lei nº 5.844/43 leva à conclusão de que a única limitação relativa à dedutibilidade dos valores pagos a diretores refere-se aos ordenados e percentagens pagos àqueles residentes no exterior.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva, que lhe negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o BANCO CITIBANK S.A. (“CITIBANK”) para exigência de IRPJ, relativo ao ano-calendário de 2013, acrescido de juros e multa de ofício de 75%, em razão de suposta falta de adição, na apuração do lucro real, dos valores pagos aos administradores (diretores estatutários) a título de participação nos lucros, bônus, gratificações, remunerações em ações e stock options.

De acordo com a Autoridade Fiscal, à época, os diretores do CITIBANK eram considerados empregados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (“GFIP”) na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (“DIRF”) e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) – o que foi ratificado na Carta-Protocolo de 20.07.2017. No entanto, independente do vínculo dos diretores com a

sociedade, a administração do CITIBANK competia à diretoria, nos termos do Estatuto Social e das Atas de Assembleia Geral, de forma que as gratificações ou participações no resultado a eles atribuídas não seriam dedutíveis, nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR/99 – ao contrário do que ocorre com os empregados, cuja dedução como despesa operacional é autorizada pela Lei nº 10.101/00.

Intimado, o Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese: preliminarmente, (i) a nulidade parcial do lançamento, por violação ao art. 10, III e IV, do Decreto-lei nº 70.235/72, em razão da falta de justificativa e de indicação da disposição legal infringida com relação à exigência sobre bônus, remuneração em ações e stock options; e, no mérito, (ii) violação ao art. 146 do CTN, por modificação do critério jurídico, tendo em vista que no auto de infração lavrado no Processo Administrativo nº 16327.721059/2014-04, relativo aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, foi exigido imposto apenas quanto à participação nos lucros, bônus e gratificações, mas não quanto à “*Remuneração em Ações e Stock Options aos Administradores*”; (iii) a inaplicabilidade do § 1º do artigo 152 da Lei das S.A. ao caso concreto, tendo em vista que o CITIBANK não se utilizou dessa faculdade, que sequer está prevista em seu estatuto – o que, entretanto, não impede que a sociedade delibere sobre qualquer outra forma de participação de seus administradores nos lucros ou sobre o recebimento de bonificação ou gratificação; (iv) que os diretores em geral, enquanto trabalhadores, fazem jus à participação nos lucros, nos termos do art. 7º, inciso XI, da CF/88 e da Lei nº 10.101/00; (v) que seus diretores, mesmo os estatutários, são seus empregados nos termos da CLT, recebendo o devido salário, trabalhando em caráter não eventual e com relação de subordinação, encontrando-se presentes, portanto, todos os requisitos estabelecidos pelo artigo 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91 para caracterizar o diretor como empregado com vínculo empregatício; (vi) a inaplicabilidade dos artigos 303 e 463 do RIR/99; (vii) que, sendo seus administradores estatutários diretores empregados, a regra que se aplica ao caso concreto é a contida no § 3º do artigo 299 do RIR/99, que considera operacionais as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem; (viii) vício no lançamento por incluir na base de cálculo do imposto em exigência rubricas que ou fazem parte da remuneração mensal dos administradores (“Gratificação de Função”), ou ostentam natureza indenizatória e não remuneratória (“Programa de Demissão Voluntária – PDV”); e (ix) a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Em seguida, foi proferida decisão pela DRJ, julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário em exigência, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS NA FORMA DA LEI Nº10.101/2000. GRATIFICAÇÕES. DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a dirigentes e administradores à título de gratificação, bem como os valores pagos à título de

participação em lucros ou resultados, na forma da Lei nº 10.101/2000, aplicável apenas a empregados.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIAS SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Impugnação Improcedente”.

Crédito Tributário Mantido”.

Intimado, o Recorrente interpôs recurso voluntário, repisando os argumentos invocados em sede de impugnação.

É relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relator.

1. ADMISSIBILIDADE

O Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 17.08.2018 e, na mesma data, consultou o referido documento.

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, isto é, em 17.08.2018 – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Tendo em vista que 17.08.2018 foi uma sexta-feira, o prazo para interposição do recurso voluntário teve início em 20.08.2018, segunda-feira, como determina o artigo 23, § 2º, III, do Decreto nº 70.235/72. Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto pelo Recorrente em 17.09.2018.

O recurso voluntário cumpre com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. PRELIMINARES

2.1 Nulidade do lançamento em razão de vício de fundamentação

Sustenta o Recorrente que o lançamento padece de nulidade parcial por violação ao art. 10, III e IV, do Decreto-lei nº 70.235/72, em razão da falta de justificativa e de indicação

do dispositivo legal infringido com relação à exigência de imposto sobre bônus, remuneração em ações e stock options.

Sobre o tema, entendeu a DRJ que a doutrina pátria é pacífica ao restringir a nulidade por cerceamento ao direito de defesa às hipóteses em que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo – o que não ocorreu no presente caso, em que os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 foram atendidos e o Recorrente pôde exercer o contraditório e o seu direito de defesa na forma e no prazo legal (fl. 809).

Nesse ponto, entendo que não procede a alegação do Recorrente.

Embora o auto de infração aponte, como fundamentos legais, os artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 303 e 463 do RIR/99, ao justificar as razões de lançamento no relatório fiscal, a Autoridade Fiscal também invocou o art. 357 do RIR/99, atual 368 do RIR/18, cujo inciso I do parágrafo único veda a dedução, na apuração do lucro real, das “retiradas” efetuadas por sócios, diretores ou administradores, que não correspondam à remuneração mensal fixa pela prestação de serviço (fl. 305).

Adiante, acrescenta a Autoridade Fiscal o seguinte:

“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”.

Portanto, tendo em vista que o relatório fiscal faz parte do auto de infração, não vislumbro ausência de descrição do fato ou da disposição legal infringida no auto de infração subjacente, razão pela qual não há que se falar em violação ao art. 10, III e IV, do Decreto-lei nº 70.235/72 ou nulidade por cerceamento do direito de defesa.

2.2 Alteração de critério jurídico

Alega o Recorrente, ainda, violação ao art. 146 do CTN, por modificação do critério jurídico, tendo em vista que, no auto de infração lavrado no Processo Administrativo nº 16327.721059/2014-04, relativo aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, foi exigido imposto apenas quanto à participação nos lucros, bônus e gratificações, mas não quanto à “*Remuneração em Ações e Stock Options aos Administradores*”.

A DRJ, por sua vez, entendeu pela inaplicabilidade do art. 146 do CTN, uma vez que “uma possível alteração de uma fiscalização em relação à outra, se deve, no caso, a procedimentos adotados no próprio desenvolvimento da Fiscalização, perfeitamente possível face à Fiscalização poder promover autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, ou adotado em outra Auditoria fiscal, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária” (fl. 817 e 818).

Assiste razão a DRJ. Como ensina Regina Helena Costa, do art. 146 do CTN se extraem duas normas: a primeira, que autoriza “a aplicação de novo sentido a uma norma, em razão da modificação dos critérios jurídicos adotados na sua interpretação, com eficácia retroativa” e a segunda, que estabelece que, para um mesmo sujeito passivo, essa “modificação somente será aplicável a fatos ocorridos após sua introdução”¹.

A finalidade do art. 146 do CTN é conferir segurança jurídica ao contribuinte e não engessar a atividade de lançamento da Autoridade Fiscal. Nesse sentido, é o voto da Conselheira Livia De Carli Germano, no Acórdão nº 1401001.908 (j. em 21.06.2017):

“Contudo, o dispositivo não engessa a atividade tributante quanto a diferentes fatos geradores, ou seja, não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma outra autuação”.

Ao lavrar o auto de infração relativo ao ano-calendário de 2013, glosando novas rubricas na apuração do IRPJ, a Autoridade Fiscal não está atribuindo um novo sentido a uma norma, de forma a violar o art. 146 do CTN, mas, sim, exercendo seu regular poder de fiscalização e lançamento. Isto é, o fato de, nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, a Autoridade Fiscal ter deixado de exigir imposto de renda sobre as despesas com remuneração em ações e stock options, não impede que outras rubricas sejam objeto de glosa em novo lançamento.

Diante do exposto, afasto o argumento de alteração de critério jurídico.

3. MÉRITO

3.1 Dedutibilidade de PLR e gratificações pagas a diretores empregados

No mérito, a discussão que ora se trava reside em saber, dentre outros, se os lucros e gratificações pagos pelo Recorrente aos seus diretores, que exercem a administração do CITIBANK, devem ser adicionados na apuração do lucro real. Para embasar a lavratura do auto de infração nesse ponto, a Autoridade Fiscal invocou, dentre outros, os artigos 303 e 463 do RIR/99, que assim dispõem:

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

“Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores”.

O Recorrente, por sua vez, sustenta que seus diretores são empregados, razão pela qual aos lucros, bônus e gratificações a eles pagos se aplica o § 3º do art. 299 do RIR/99, além do §1º do art. 3º da Lei nº 10.101/00:

¹ COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2022, p. 322.

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da 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.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem”.

“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”.

Da leitura dos dispositivos supra se extrai que as participações e gratificações, quando pagas a administradores da pessoa jurídica, são indedutíveis na apuração do IRPJ, mas, quando pagas a empregados, podem ser deduzidas como despesa operacional.

A situação específica do diretor-empregado, que exerce a administração da companhia, mantendo, com esta, o vínculo empregatício, entretanto, não é tratada expressamente na legislação tributária para fins de dedutibilidade das gratificações e participações pagas. Como explica José Luiz Bulhões Pedreira “[s]e a pessoa eleita para exercer cargo de diretor é empregado da companhia, coexistem — durante esse exercício — duas relações jurídicas distintas: a de administrador, que é estatutária, e a de empregado, que é contratual”, portanto, “nada impede que a companhia continue a pagar o salário como modo de remunerar o exercício do cargo de diretor”².

Para determinar o alcance dos artigos 303 e 463 do RIR/99 – e, assim, a aplicação da vedação à dedutibilidade das participações e gratificações pagas a diretores empregados, que exercem a função de administração da pessoa jurídica - é preciso entender o contexto em que as leis que originaram tais dispositivos foram editadas.

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

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

³ “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.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 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”.

⁴ “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;

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 Oliveira⁵ 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 vésio 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:

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”.

⁵ Fundamentos do Imposto de Renda (2020), São Paulo, SP, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

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 evidenciariam 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).

Cumpramos 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.

3.2 Dedutibilidade da remuneração variável paga a diretores empregados (bônus, remuneração em ações e stock options).

A Autoridade Fiscal glosou, ainda, as despesas, deduzidas pelo Recorrente na apuração do IRPJ, com pagamento de bônus, remuneração em ações e stock options, com base no art. 357, parágrafo único, inciso I do RIR/99, atual art. 368, parágrafo único, inciso I, do RIR/18, que tem por fundamento o art. 43, § 1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 5.844/43:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶ Artigo 236, § 5º, “a” do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450/1980.

⁷ J. em 07.08.2012.

⁸ Rel. Min. Regina Helena Costa, j. em 16.08.2022.

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.

3.3 Incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Sustenta o Recorrente a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício. O tema, entretanto, está pacificado no âmbito deste conselho, sendo objeto da Súmula CARF nº 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Assim, não subsiste a alegação de não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

4. CONCLUSÕES

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade e, NO MÉRITO, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic