



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721008/2018-06
ACÓRDÃO	1102-001.553 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO DAYCOVAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

REMUNERAÇÃO DE DIRETORES OU ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. VALORES MENSAIS E FIXOS. REQUISITO PARA DEDUTIBILIDADE.

Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações de sócios, diretores ou administradores da empresa, desde que correspondam a valores fixos mensais, pagos pela prestação de serviços. O pagamento desigual da referida remuneração ao longo do ano se enquadra como remuneração variável e, portanto, não pode ser deduzida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Aplicação da súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam os autos de lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, decorrente da não adição ao lucro líquido de remunerações variáveis atribuídas a administradores, sendo lançado o crédito tributário no valor global de R\$ 23.433.537,11 (vinte e três milhões, quatrocentos e trinta e três mil, quinhentos e trinta e sete reais e onze centavos), cujos fatos geradores são detalhados na Autuação e Termo de Verificação Fiscal – TVF.

A seguir o relatório da DRJ que traz resumo do TVF:

- Relata a fiscalização que a administração da Autuada compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, cabendo ao Comitê de Remuneração elaborar a política de remuneração dos administradores, propondo ao Conselho de Administração as diversas formas de remuneração fixa e variável.
- Na ficha 61 da DIPJ – Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios e Titulares informa a fiscalização que fica evidenciado que as remunerações a administradores foram declaradas com as seguintes rubricas: Remuneração do Trabalho, Lucros/dividendos e Juros Sobre Capital Próprio.
- Prossegue relatando que não foram informados pagamentos de PLA, Gratificações ou Bônus aos administradores e que a remuneração do trabalho foi extremamente superior aos lucros/dividendos distribuídos aos administradores.
- Afirma, ainda, que, nos anos-calendário de 2013 e 2014, não houve nenhuma adição ao lucro líquido para efeito de apuração do Lucro Real de parcelas das remunerações atribuídas aos administradores.
- Levando-se em conta as altas remunerações do trabalho atribuídas aos acionistas controladores, a fiscalização efetuou análise mensal das referidas remunerações, por meio de dados extraídos das GFIP, entregues pelo contribuinte, referentes aos anos-calendário de 2013 a 2015.
- Da análise das referidas GFIP, a fiscalização constatou em relação às remunerações dos acionistas controladores:

a) Remuneração efetuada no mês de março de cada ano-calendário muito elevada e sem comparativo multiplicativo em relação às remunerações fixas mensais;

b) Remuneração no mês de junho equivalente a 2X a remuneração de maio;

c) Remuneração de dezembro equivalente a 3x a remuneração de novembro.

- Em relação aos demais contribuintes individuais constatou a fiscalização o pagamento de remunerações variáveis em diversos meses do ano.

- Assim, verificou a fiscalização a existência de remunerações mensais variáveis atribuídas aos contribuintes individuais, Conselheiros e Diretores sem vínculo empregatício.

- Diante dos fatos relatados, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar: a) Atas de Assembleia de nomeação dos Conselheiros e Diretores; B) Cópia do razão que registra as despesas com honorários da administração; C) cópia das folhas de pagamento dos anos-calendário de 2013 e 2014; D) Demonstrativos com a composição mensal dos pagamentos efetuados aos diretores e conselheiros destacando em colunas próprias as parcelas anuais e semestrais que foram efetivamente pagas; E) esclarecer se houve alguma adição no lucro real referente às remunerações variáveis.

- Da análise dos documentos apresentados e da consulta à ECF, a fiscalização constatou os seguintes fatos:

- Ano-Calendário: 2013

i- As despesas com remunerações dos administradores (3 conselheiros e 8 diretores) foram registradas na conta 8.1.7.18.30.0000-0 com saldo em 31/12/2013 de R\$ 31.987.908,51. A conta de despesas com remuneração dos administradores apresenta duas subcontas com os seguintes históricos de lançamentos e de saldos:

- 8.1.7.18.30.0001-7 – DIRETORIA E CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. Com lançamentos mensais de PRÓ-LABORE VALOR BRUTO e saldo de despesa transferido para resultado no valor de R\$ 17.904.513,12. Nesta conta foram registrados os pró-labore efetivamente pagos mensalmente no ano de 2013.

- 8.1.7.18.30.0002-4 – DIRETORIA E CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. Com lançamentos mensais de VALOR REF. PROVISÃO DO MÊS e saldo de despesa transferido para resultado no valor de R\$ 14.083.395,39. Nesta conta foram registrados os valores das despesas de remunerações que foram efetivamente pagas somente no mês de março do ano seguinte.

ii- Por meio das cópias da folha de pagamento, a fiscalização observou as seguintes rubricas de remunerações atribuídas aos administradores:

- **Pró-labore parcela**.....R\$13.309.517,18 (8.1.7.18.30.0001) - corresponderia à parcela fixa mensal paga aos administradores pelos serviços prestados;
- **Parcela anual de Pró-labore**.....R\$14.083.395,39 (8.1.7.18.30.0002) - foi registrada na conta 8.1.7.18.30.0002 como PROVISÃO MENSAL e teve o seu efetivo pagamento somente no mês de março do ano seguinte, sendo esses valores variáveis e na ordem de milhões de reais. Desta parcela anual, informa a fiscalização que 85% foram destinados aos acionistas controladores.
- **Parcela Semestral de Pró-labore**....R\$ 3.544.995,94 (8.1.7.18.30.0001) - corresponderia às parcelas extras ao pró-labore pago aos administradores. A parcela semestral paga no mês de junho corresponderia a valor equivalente a 1x o valor do pró-labore fixo mensal. A parcela semestral paga em dezembro corresponderia a valor equivalente a 2x o pró-labore fixo mensal.
- **Adto. Parc Anual**.....R\$ 1.050.000,00 (8.1.7.18.30.0001).

iii- O Relatório do Comitê de Remuneração da autuada de 2013 descreve:

- a) Que a decisão tomada para estabelecer a política de remuneração foi discutida e aprovada por unanimidade pelo Conselho de Administração em reunião realizada em 30 de abril de 2013, quando também se deliberou que a remuneração total dos 12 membros da administração, remuneração fixa e variável, para aquele ano seria de R\$ 40.000.000,00.
- b) Que para o pagamento da remuneração variável aos administradores do banco são considerados no mínimo os seguintes critérios: desempenho individual do administrador, desempenho da unidade de negócios e desempenho da instituição como um todo.
- c) Estabelece, seguindo normas do Banco Central, que a remuneração variável deve ser paga no mínimo de 50% em ações ou instrumentos baseados em ações, sendo 40% diferido para o futuro, em um período mínimo de três anos de diferimento.
- d) Em informações quantitativas consolidadas de remuneração dos administradores relata que o montante de remuneração fixa foi de R\$ 32.432.187,45 (81% da remuneração total estabelecida) e abrangeu 12 administradores. Relata, ainda, que em 2013, em virtude do resultado consolidado do Banco Daycoval ter sido abaixo da meta projetada e abaixo de resultado do exercício social imediatamente anterior, foi proposto e acatado pelo Comitê e pelo Conselho de Administração o não pagamento de remuneração variável.

- Ano-Calendário: 2014

- i- As despesas com remunerações dos administradores (3 conselheiros e 8 diretores) foram registradas na conta 8.1.7.18.30.0000-0 com saldo em 31/12/2014 de R\$ 39.537.734,15. A conta de despesas com remuneração dos

administradores apresenta duas subcontas com os seguintes históricos de lançamentos e saldos:

- 8.1.7.18.30.0001-7 – DIRETORIA E CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. Com lançamentos mensais de PRÓ-LABORE VALOR BRUTO e saldo de despesa transferido para resultado no valor de R\$ 15.837.898,66. Nesta conta foram registrados os pró-labore efetivamente pagos mensalmente no ano de 2014.
- 8.1.7.18.30.0002-4 – DIRETORIA E CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. Com lançamentos mensais de VALOR REF. PROVISÃO DO MÊS e saldo de despesa transferido para resultado no valor de R\$ 23.699.835,49. Nesta conta foram registrados os valores das despesas de remunerações que foram efetivamente pagas somente no mês de março do ano seguinte.

ii- Por meio das cópias da folha de pagamento a fiscalização observou as seguintes rubricas de remunerações atribuídas aos administradores:

- **Pró-labore parcela**.....R\$ 15.837.898,66 (8.1.7.18.30.0001) - corresponderia à parcela fixa mensal pagas aos administradores pelos serviços prestados;
- **Parcela anual de Pró-labore**.....R\$ 17.898.005,16 (8.1.7.18.30.0002) - foi registrada na conta 8.1.7.18.30.0002 como PROVISÃO MENSAL, dos quais R\$ 17.898.005,16 teve o seu efetivo pagamento somente no mês de março do ano seguinte, sendo esses valores variáveis e na ordem de milhões de reais. Desta parcela anual, informa a fiscalização que 78,6% foram destinados aos acionistas controladores.
- **Parcela Semestral de Pró-labore**....R\$ 4.191.830,33 (8.1.7.18.30.0002) - corresponderia às parcelas extras ao pró-labore pago aos administradores. A parcela semestral paga no mês de junho corresponderia a valor equivalente a 1x o valor do pró-labore fixo mensal. A parcela semestral paga em dezembro corresponderia a valor equivalente a 2x o pró-labore fixo mensal (em sua grande maioria).
- **Adto. Parc Anual**.....R\$ 1.610.000,00 (8.1.7.18.30.0002).

iii- O Relatório do Comitê de Remuneração da atuada de 2014 descreve:

a) Que a decisão tomada para estabelecer a política de remuneração foi discutida e aprovada por unanimidade pelo Conselho de Administração em reunião realizada em 30 de abril de 2014, onde também se deliberou que a remuneração total dos 12 membros da administração, remuneração fixa e variável, para aquele ano seria de R\$ 45.000.000,00.

b) Que para pagamento da remuneração variável aos administradores do banco são considerados no mínimo os seguintes critérios: desempenho individual do administrador, desempenho da unidade de negócios e desempenho da instituição como um todo.

c) Estabelece, seguindo normas do Banco Central, que a remuneração variável deve ser paga no mínimo de 50% em ações ou instrumentos baseados em ações, sendo 40% diferido para o futuro em um período mínimo de três anos de diferimento.

d) Em informações quantitativas consolidadas de remuneração dos administradores relata que o montante de remuneração fixa e benefícios foi de R\$ 40.000.000,00 (88,88% da remuneração total estabelecida) e abrangeu 12 administradores. Relata, ainda, que em 2014, em virtude do resultado consolidado do Banco Daycoval, a exemplo de 2013, ter sido abaixo do lucro líquido consolidado de 2012 e da meta projetada, foi proposto e acatado pelo Comitê e pelo Conselho de Administração o não pagamento de remuneração variável.

- Analisando a legislação aplicável (arts. 247, 249, 303, 357 e 463 do RIR/99) aduz a fiscalização que a remuneração atribuída aos administradores que a legislação determina que pode ser deduzida da apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda, é a remuneração mensal e fixa paga pelos serviços prestados, ou seja, o Pró-Labore.

- Aduz a fiscalização, ainda, que a "parcela anual de Pró-Labore", pelo seu expressivo valor e forma de pagamento, está claramente desvinculada da parcela fixa mensal paga pela prestação de serviços e que a "parcela semestral de Pró-Labore" paga em junho e dezembro seriam gratificações extras.

- Relata que o Comitê de Remuneração não fixou valores por tipo de remunerações (fixas ou variáveis), sendo que, em relação à remuneração fixa, em nenhum momento o Comitê estabeleceu honorários extras (semestral ou anual);

- Em consulta as demonstrações financeiras, publicadas no sítio eletrônico do Banco Daycoval, a fiscalização constatou que desde o ano-calendário de 2013 até 2017 o contribuinte declara não adotar o pagamento de remunerações variáveis aos seus administradores, embora demonstre ter obtido expressiva elevação de seu lucro líquido.

- Conclui a fiscalização que as parcelas semestrais e anuais atribuídas em remuneração dos administradores, referente aos anos-calendário de 2013 e 2014, não correspondem a parcelas fixas e mensais referentes à prestação de serviços. Tratam-se, sim, de remunerações variáveis pagas sob o manto de Pró-labore e, portanto, foram deduzidas indevidamente da base de cálculo do Imposto de Renda, conforme tabela infra:

EM R\$	2013	2014
REMUNERAÇÕES SEMESTRAIS	3.544.995,94	4.191.830,33
REMUNERAÇÕES ANUAIS	14.083.395,39	17.898.005,16
ADTO REMUNERAÇÕES ANUAIS	1.050.000,00	1.610.000,00
TOTAL	18.678.391,33	23.699.835,49

A autuada, devidamente intimada, a fim de impugnar o auto de infração, apresentou defesa administrativa às fls. 278/336.

Às fls. 548/573 foi proferido pela 10ª Turma da DRJ/SPO o acórdão n. 16-87.058 que acolheu parte das razões de defesa, para determinar a retificação da base de cálculo do IRPJ, formalizada com claro erro numérico. A seguir colaciono a ementa e acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não cabe alegar nulidade do lançamento quando o auto de infração encontra-se formalizado com observância aos ditames dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

A alegação de suposto erro na matéria tributável ou a existência de vício na motivação do lançamento não são causa para nulidade do lançamento fiscal.

Não há nulidade do lançamento fiscal quando restar caracterizada a inexistência de qualquer prejuízo ao contribuinte, seja porque a descrição das infrações e as disposições legais infringidas contidas no Termo de Verificação Fiscal lhe possibilitam ampla defesa, seja porque a impugnação apresentada revela que este tem pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

REMUNERAÇÕES A ADMINISTRADORES NÃO-EMPREGADOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as remunerações atribuídas aos dirigentes ou administradores não-empregados da pessoa jurídica que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços.

DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E DE IRRF. IMPOSSIBILIDADE.

Não se tratando de pagamento de dividendos, inexistente razão para dedução do IRRF e da Contribuição Social Previdenciária sobre os valores lançados.

BASE DE CÁLCULO. PROVAS. RETIFICAÇÃO.

Comprovando o contribuinte que a base de cálculo considerada pela fiscalização encontrava-se com erro, deve o lançamento ser retificado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, MANTENDO EM PARTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO no valor originário (principal + multa) de R\$ 18.540.474,22 (dezoito milhões, quinhentos e quarenta mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e vinte e dois centavos), conforme demonstrativo de cálculo constante do voto.

Inconformada com o resultado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que:

- i) O lançamento de ofício seria nulo, eis que feito em desconformidade com o disposto no art. 142, do CTN, em termos de verificação da ocorrência do fato jurídico tributável.
- ii) A fiscalização incorreu em grave erro de fato (i) consistente na desconsideração do pró-labore fixo pago pela Recorrente aos administradores e, por conseguinte, (ii) na imposição de presunção duvidosa de que se trata de remuneração variável, já que, sem afirmar especificamente, ora sugere a existência de distribuição de dividendos, ora de gratificação.
- iii) O fato de o valor fixo da contraprestação de serviços ter sido pago aos administradores de forma mensal, semestral e anual, de acordo com a política do Comitê de Remuneração, firmada em consonância com a Lei nº 6.404/76 e a Resolução nº 3.921/2010 do Banco Central do Brasil – BACEN, não o transformaria em remuneração variável. Além de o entendimento do Fisco ir de encontro com a determinação do Comitê de Remuneração fixada em normas próprias e específicas da legislação societária e civil, o pagamento de valor variável exigiria motivação mínima, tais como a verificação (i) do desempenho individual da unidade de negócios e da instituição como um todo, além (ii) dos riscos assumidos por cada um dos administradores.
- iv) Em razão das alterações legislativas ocorridas ao longo de todos esses anos, as exceções trazidas nos incisos I e II, do art. 357, do Decreto-Lei nº 5.844/1943 teriam sido derogadas e não poderiam ser aplicadas para fatos havidos em 2013 e 2014.
- v) A acusação insinuaria que o sugerido montante variável pago aos administradores poderia ser distribuição de dividendos ou gratificação. O defeito ora exposto seria grave, uma vez que haveria diferença jurídica cabal

entre “pró-labore”, “dividendo” e “gratificação”, ainda mais para uma instituição financeira submetida às regras do BACEN e da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

- vi) A falta de indicação específica de qual seria a remuneração variável paga aos administradores (gratificação, bônus, dividendo) tornaria o lançamento de ofício genérico de forma a macular o direito de defesa do Recorrente.
- vii) Apesar da clara ilegalidade, se mantida esta presunção fiscal, - o que se admitiria apenas por amor à argumentação -, deveria ser considerado que houve pagamento de dividendo e serem deduzidos da exigência os valores recolhidos a título de IRRF e contribuição previdenciária sobre os pagamentos dos administradores.
- viii) Os juros calculados com base na taxa Selic, ainda que incidente sobre o montante principal, não poderiam ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal, conforme jurisprudência do CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

Ao compulsar os autos, verifico que o Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em 02/05/2019 (fl. 577) e protocolou seu Recurso Voluntário em 30/05/2019 (fl. 579), portanto, o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Razão, pela qual, dele conheço.

2 PRELIMINAR.

Em caráter preliminar, o Recorrente alega a nulidade do auto de infração por ofensa ao art. 142 do CTN. Segundo ele: “a fiscalização deveria demonstrar e provar que o valor pago de pró-labore fixo seria, na realidade, remuneração variável advinda de pagamento de dividendo ou gratificação, de maneira específica.”

O Recorrente se insurge, em resumo, contra o fato de a fiscalização ao glosar a parcela da remuneração que entendeu ser variável não ter identificado expressamente se essa

remuneração se enquadraria como dividendo ou gratificação, o que teria cerceado o seu direito de defesa.

De fato, uma das hipóteses trazidas pelo Decreto Lei n. 70.235/72 para a declaração de nulidade de um ato administrativo é a existência de cerceamento de defesa. Tendo este sido invocada pelo Recorrente, é o caso de analisarmos sua ocorrência ou não.

Em linhas gerais, o cerceamento de defesa é uma violação ao direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, essenciais para garantir a justiça e a equidade em processos judiciais e administrativos. Ele ocorre quando uma das partes é impedida de exercer plenamente seu direito de defesa, seja pela limitação ou negação de apresentação de provas, testemunhas, argumentos e fundamentos. Esse tipo de restrição pode acontecer tanto por práticas inadequadas da autoridade julgadora quanto por obstáculos impostos no trâmite processual que, injustamente, comprometem a capacidade da parte de expor e sustentar sua posição.

No caso concreto, percebemos que o Termo de Verificação Fiscal foi bem detalhado ao analisar os fatos, apontando em cada documento e declaração trazida pela contribuinte, o que foi levado em consideração para se enquadrar os valores pagos de forma desigual ao longo dos anos analisados como remuneração variável. Ademais, a fiscalização apontou os critérios utilizados para o preenchimento dos requisitos legais que serviram de fundamento para a autuação.

Não por outro motivo que o Recorrente conseguiu se defender plenamente das acusações que lhe foram feitas.

Quanto a alegação de ausência de identificação da natureza específica da parcela da remuneração enquadrada como variável, entendo que não é dever da fiscalização demonstrar sob qual justificativa os valores diferenciados de remuneração foram pagos ou fornecer qualquer comprovação sobre a existência de metas e seu cumprimento para realizar a glosa dos valores pagos aos administradores, sendo suficiente apenas a comprovação de que os pagamentos efetuados de forma desigual não se enquadram na hipótese legal de dedutibilidade e portanto devem ser glosados.

Ademais, o Recorrente em nenhum momento demonstrou em qual aspecto o fato de a fiscalização não ter definido a natureza específica da remuneração variável teria impedido ou prejudicado seu direito de defesa.

Assim, voto por afastar a preliminar de nulidade do auto de infração.

3 MÉRITO.

Para analisar o mérito, partirei de uma exposição do cenário probatório que foi construído ao longo do procedimento fiscalizatório, depois apresentarei, ainda que de forma

resumida, a interpretação das partes acerca desse cenário e em seguida esclarecerei o meu entendimento de acordo com a legislação pertinente.

Pois bem, intimado para tanto, o Recorrente apresentou à fiscalização a Ata de Assembleia (fls. 113 se seguintes) em que seu Comitê de Remuneração fixa o montante da designada “remuneração anual global” dos administradores da Companhia em até R\$ 40.000.000,00 para 2013, conforme proposta apresentada e amplamente divulgada pela Companhia, “cabendo ao Conselho de Administração deliberar sobre a distribuição da remuneração entre os administradores, nos termos do artigo 15, alínea ‘k’, do Estatuto Social.”

Pelo seu teor, a alínea a que acredito que o relatório quis se referir é a alínea “l” do Estatuto apresentado que afirma competir ao Conselho de Administração “deliberar sobre a distribuição da remuneração dos membros do Conselho de Administração e da Diretoria, quando fixada de forma global pela Assembleia Geral.” (fl. 79)

Também foram apresentados, às fls. 221 e 225, os relatórios do Comitê de Remuneração nos quais restaram registrados os pagamentos: (i) do valor de R\$ 32.432.187,45 para 12 beneficiários no ano de 2013 e do valor de R\$ 40.000.000,00 abrangendo 13 beneficiários no ano de 2014.

Nos dois casos, o Comitê de Remuneração declara que os valores foram pagos a título de remuneração fixa e que nos respectivos exercícios não houve pagamento de valor variável aos administradores “em virtude do resultado consolidado do Banco Daycoval ter se situado abaixo da meta projetada.”

Em sua defesa, o Recorrente afirma que registrou em seu estatuto a adoção de “montante global” de remuneração dos administradores com base no art. 152 da Lei n. 6.404/76¹, mas que tal montante se referiria apenas à remuneração fixa, conforme declarado expressamente pelo Comitê.

O Recorrente também pontua que o BACEN o auditou a respeito de tais anos e não apontou nenhuma irregularidade em relação ao pagamento de prestação de serviços aos administradores.

Ocorre que, ao analisar a documentação apresentada, a fiscalização fez os seguintes apontamentos:

ANO-CALENDÁRIO DE 2013

Através das cópias da folha de pagamento podemos observar as seguintes rubricas de remunerações atribuídas aos administradores:

- Pró-labore parcela.....R\$13.309.517,18 (8.1.7.18.30.0001)
- Parcela anual de Pró- labore.....R\$14.083.395,39 (8.1.7.18.30.0002)

¹ Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

- Parcela Semestral de Pró-labore....R\$ 3.544.995,94 (8.1.7.18.30.0001)

- Adto. Parc Anual.....R\$ 1.050.000,00 (8.1.7.18.30.0001) (...)

- A parcela Pró-Labore R\$ 13.309.717,18, registrada como despesa na conta 8.1.7.18.30.0001, corresponde a parcela fixa de pró-labore efetivamente paga mensalmente aos administradores pelos serviços prestados.

- As parcelas, denominadas pelo contribuinte, de “Pró-Labore Semestral” no valor de R\$ 3.544.995,94, também registrada na conta 8.1.7.18.30.0001, correspondem as parcelas extras ao pró-labore pago aos administradores. A parcela semestral, paga no mês de junho, corresponde a valor equivalente a 1x o valor do pró-labore fixo mensal. A parcela semestral, paga em dezembro, corresponde a valor equivalente a 2x o pró-labore fixo mensal.

- A parcela, denominada pelo contribuinte, de “Pró-Labore Anual” no valor total de R\$ 14.083.395,39, foi registrada na conta 8.1.7.18.30.0002 como PROVISÃO MENSAL, e teve o seu efetivo pagamento somente no mês de março do ano seguinte. Conforme anteriormente demonstrado (GFIP(s) anos 2013 a 2015) constata-se, em análise individual anual dos beneficiários, serem estas parcelas variáveis e de valores individuais na ordem de milhões de reais.

- Foram realizados adiantamentos da parcela anula do Pró-labore, na ordem de R\$ 1.050.000,00 que foram registradas na conta 8.1.7.18.30.0001

ANO-CALENDÁRIO DE 2014

Através das cópias da folha de pagamento podemos observar as seguintes rubricas de remunerações atribuídas aos administradores:

- Pró-labore parcela.....R\$15.837.898,66 (8.1.7.18.30.0001)

- Parc. Semestral Pró-labore.....R\$ 4.191.830,33 (8.1.7.18.30.0002)

-Adto Parc Anual Pró-labore.....R\$ 1.610.000,00 (8.1.7.18.30.0002)

- Par Anual Prólabore.....R\$17.898.005,16 (8.1.7.18.30.0002) (...)

- A parcela Pró-Labore R\$ 15.837.898,66, registrada como despesa na conta 8.1.7.18.30.0001, corresponde a parcela fixa de pró-labore efetivamente paga mensalmente aos administradores pelos serviços prestados.

- As parcelas, denominadas pelo contribuinte, de “Pró-Labore Semestral” no valor de R\$ 4.191.830,33, registradas na conta 8.1.7.18.30.0002, correspondem as parcelas extras ao pró-labore pago aos administradores. A parcela semestral, paga no mês de junho, corresponde a valor equivalente a 1x o valor do pró-labore fixo mensal. A parcela semestral, paga em dezembro, corresponde a valor equivalente a 2x o pró-labore fixo mensal. (em sua grande maioria)

- A parcela, denominada pelo contribuinte, de “Pró-Labore Anual” no valor total de R\$ 19.508.005,16, foi registrada na conta 8.1.7.18.30.0002 como PROVISÃO MENSAL, dos quais R\$ 17.898.005,16 teve o seu efetivo pagamento

somente no mês de março do ano seguinte. Conforme anteriormente demonstrado (GFIP(s) anos 2013 a 2015) constata-se, em análise individual anual dos beneficiários, serem estas parcelas variáveis e de valores individuais na ordem de milhões de reais.

O que se observa da documentação juntada e do relatório fiscal é que ao longo dos anos-calendários de 2013 e 2014, o Recorrente efetuou pagamentos desiguais a seus administradores a título de “remuneração fixa”. Isto porque além de valores fixos mensais, pagou valores que podemos assim dizer “extras” nos meses de março, junho e dezembro de cada ano: (i) no mês de março de cada ano foram pagos valores expressivos designados, conforme folha de pagamento, de “parcela anual de Pró-Labore”, provisionados como despesa dedutível no exercício anterior ao seu efetivo pagamento, e (ii) nos meses de junho e dezembro de cada ano foram pagas as chamadas “parcelas semestrais de Pró-Labore”, correspondentes a uma “remuneração extra” nos meses de junho, e a duas “remunerações extras” nos meses de dezembro. Tais remunerações foram lançadas como despesas no próprio exercício e também foram deduzidas da base de cálculo do imposto de renda.

Diante deste cenário, a fiscalização entendeu que as parcelas, que chamamos que “extras”, dos valores pago aos administradores, nos anos calendários de 2013 e 2014, em verdade se tratariam de remuneração variável:

Diante de tudo que aqui exposto, concluímos que as parcelas semestrais e anuais atribuídas em remuneração dos administradores, referente aos anos-calendário de 2013 e 2014, não correspondem a parcelas fixas e mensais referentes à prestação de serviços. Tratam-se, sim, de remunerações variáveis pagas sob o manto de Pró-labore e, portanto, foram deduzidas indevidamente da base de cálculo do Imposto de Renda.

Contrargumentando, o Recorrente aduz que o fato de o valor fixo da contraprestação de serviços ter sido pago aos administradores de forma mensal, semestral e anual, de acordo com a política do Comitê de Remuneração, firmada em consonância com a Lei nº 6.404/76 e a Resolução nº 3.921/2010 do Banco Central do Brasil – BACEN, não transformaria tais pagamentos em remuneração variável

Constatamos, assim, que o caso sob análise cinge o tema da dedutibilidade *na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos.*

Passemos a analisar o que dispõe a legislação sobre o tema.

Considerando que os fatos geradores ocorreram nos anos-calendários de 2013 e 2014, temos a vigência, à época, do Decreto n. 3.000/99 (RIR/99) que, sobre o tema, com fulcro na Lei n. 4.506/64 e no Decreto-Lei n. 5.844/43, assim dispunha:

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.(g.n.)

Vemos que legislação do IRPJ permite a dedução da remuneração dos sócios, diretores e administradores desde que esses valores sejam pagos de forma **mensal fixa**.

Diferentemente do quanto defendido pelo Recorrente que afirma que *“a remuneração fixa pode ser adimplida em parcelas mensais desiguais, tendo em vista que não há na lei obrigação de o valor anual ser dividido em 12 parcelas iguais”*, entendemos que a expressão “mensal fixa”, constante da norma acima destacada, se refere sim a valores distribuídos de forma igual ao longo dos 12 meses do ano. Se o legislador quisesse se referir somente a valores fixos, indistintamente divididos ao longo do ano não faria expressa menção a palavra “mensal”.

Essa exigência a nosso ver denota um propósito claro: evitar justamente que valores elevados e pagos esporadicamente sejam deduzidos do lucro real sob o pretexto de remuneração dessas pessoas.

Sem critérios que garantam certa regularidade nos pagamentos, a norma se tornaria excessivamente flexível, permitindo que praticamente quaisquer valores se enquadrassem no conceito de remuneração e, portanto, fossem dedutíveis.

Assim, entendo que os valores diferenciados pagos pela Recorrente em alguns meses do ano, a título de pró-labores semestrais e anuais, não se enquadrariam na referência a pagamentos fixos mensais e, portanto, devem receber o tratamento de remunerações variáveis.

O Recorrente alega que a fiscalização teria partido de uma presunção uma vez que “não provou e levantou qualquer avaliação de desempenho individual, da unidade de negócios e da instituição como um todo, relacionados com os riscos assumidos, a fim de que fosse possível o pagamento de valor variável aos administradores.”

Neste aspecto, assim como o acórdão *a quo*, entendo que a definição de remuneração variável, para fins de aplicação da legislação pertinente, está sendo analisada em face da possibilidade de enquadramento ou não na expressão “fixa mensal”, independente da constatação de cumprimento dos critérios e requisitos estabelecidos pela Companhia para o seu pagamento:

Neste ponto, cabe um esclarecimento de que o adjetivo "fixa" à remuneração na norma do artigo 357 do RIR/99 está no sentido de que o pagamento da remuneração seja igual em todos os meses, ou seja, fixa está no sentido daquilo que se repete em igual valor, em contraponto ao adjetivo "variável" que seriam aqueles valores que não se repetem ao longo dos meses. Destarte, verbas variáveis no sentido da norma em análise não seriam apenas aquelas para as quais se exige o cumprimento de metas para seu pagamento mas também aquelas que, independentemente de metas, não são pagas de forma "fixa" repetidamente nos meses

Tampouco importa, para fins de aplicação da lei o enquadramento específico da remuneração variável, conforme assinalado pela DRJ:

é importante destacar que, conforme já exposto acima, para a legislação fiscal o simples pagamento de valores mensais desiguais já é suficiente para impossibilitar a dedução das despesas, independentemente do título a que tais valores foram pagos. Assim, repita-se que não é obrigação da fiscalização comprovar a que título os valores desiguais de remuneração foram pagos ou quaisquer comprovações acerca da existência de metas e de seu atingimento, bastando que se comprove o pagamento de valores desiguais.

Também não interfere na validade do lançamento o fato de o Recorrente afirmar que seguiu a legislação especial do BACEN dirigida às instituições financeiras ou que nem o BACEN nem a CVM contestaram a política de remuneração dos administradores da Recorrente, uma vez que a a fiscalização se limitou a verificar o cumprimento dos requisitos para a dedução das despesas com administradores, não entrando no mérito a respeito da ilegalidade ou irregularidade no pagamento dos referidos valores.

O Recorrente também alega que por ter inexistido imposição de nulidade ou anulabilidade dos seus atos, deveria *“prevalecer o conteúdo dos atos societários e a descrita contábil, sob pena de manipulação arbitrária da realidade formal e material relativa ao efetivo pagamento de pró-labore fixo aos administradores da Recorrente.”*

Ocorre que a fiscalização glosou os valores deduzidos não por considerar a existência de fraude e simulação, e nem estaria obrigada a fazê-lo, mas por descumprimento da regra explícita na legislação, ou seja, as remunerações pagas aos administradores não terem sido efetuadas de forma fixa mensal como exigido pelo art. 357, I, do RIR/99. Assim não era necessária uma formalização de nulidade ou anulabilidade como afirmado pelo Recorrente.

Aliás, ainda a respeito do art. 357, I, do RIR/99, o Recorrente afirma que referido dispositivo não poderia mais ser aplicado nos períodos de 2013 e 2014 pois teria sido derogado pelas normas posteriores. O Recorrente faz menção aos seguintes atos normativos: a Lei n. 4.506/64, o Decreto-Lei n. 401/68, o Decreto-Lei n. 1.089/70, o Decreto-Lei n. 2.341/87 e a Lei 9.430/96.

Segundo ele, nenhuma dessas normas faria distinção com relação à forma do pagamento da remuneração dos administradores – *fixa ou variável* – para fins de apuração do lucro real. Neste sentido, em sua interpretação, a limitação imposta pelo art. 357, I do RIR/99 teria sido superada.

Minha interpretação, contudo, é distinta, pelos motivos que passo a expor.

Inicialmente, vale apontar que as normas, no sistema jurídico, são dotadas de relações de coordenação e subordinação. Nesse contexto, é possível que diversos enunciados prescritivos regulem aspectos diferentes sobre uma mesma matéria. Quando isso ocorre, desde que todas as normas sejam vigentes, cabe ao intérprete empreender um esforço de combinação, acoplando os diversos mandamentos como uma espécie de quebra-cabeça para formatar o regime jurídico aplicável a certo instituto.

Agora, as revogações das normas, no ponto de vista cronológico, surgem na presença de antinomia. A antinomia pressupõe (a) uma mesma hipótese de incidência normativa e (b) a veiculação de um mandamento incompatível.

Há mais um ingrediente a ser considerado: o artigo 9º da Lei Complementar n. 95/98 prescreve o seguinte:

Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

Há de se presumir, portanto, que o legislador, quando pretende revogar uma disposição legal, assim o faz expressamente. Pode ser que, por uma patologia, o legislador se “esqueça” de assim o fazer. Nessa hipótese, na existência de uma antinomia normativa entre norma antiga e norma nova, prevaleceria a norma posterior, nos termos do §1º do artigo 2º da LINDB. No entanto, entendo que, após o advento da Lei Complementar n. 95/98, a antinomia deveria estar claramente caracterizada, para se aplicar a noção de “revogação tácita”, pois o axioma do legislador racional não é convidativo à alternativa hermenêutica de se admitir um erro do legislador.

Ad cautela é preciso verificar se há uma antinomia ainda que não tenha havido a revogação expressa. Como já visto, a antinomia surge quando normas guardam a mesma hipótese de incidência e mandamentos incompatíveis entre si.

Examinandos as normas apontadas pelo Recorrente, com a devida vênia, não entendo que são antinômicos com o art. 357, I, do RIR/99, isto porque não trazem nenhuma previsão incompatível com ele, quando muito apontam uma delimitação a respeito do quantum pago por beneficiário, como no art. 29 do Decreto-Lei 2.341/87.

Prova disso, se encontra, ademais, no fato de o Decreto 9.580 de 2018 (RIR/2018) ter mantido a mesma delimitação no seu art. 368, com base no mesmo Decreto-Lei n. 5.844/43. Vejamos:

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

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

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

Portanto, entendo que as normas apontadas pelo Recorrente são antes complementares ao dispositivo em questão. Nesse sentido, não há que se falar que o art. 357, I, do RIR/99 teria sido revogado, implicitamente, não podendo ser aplicado aos anos de 2013 e 2014.

Por fim, o Recorrente defende que, uma vez que a fiscalização não especificou claramente a natureza das verbas pagas aos administradores, dever-se-ia presumir que esses valores referem-se a dividendos. Consequentemente, defende que sejam descontados da exigência os valores já recolhidos a título de IRRF e de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados aos administradores.

Como anteriormente afirmado, não era responsabilidade da fiscalização determinar a natureza dos valores mensais desiguais pagos aos administradores; seu papel limitava-se a avaliar a possibilidade de dedução desses pagamentos de acordo com a legislação vigente. Além disso, em nenhum trecho do Termo de Verificação Fiscal há a sugestão de que os valores em questão correspondam ao pagamento de dividendos. Na realidade, a fiscalização qualifica essas remunerações como "remunerações extras" ou "gratificações".

Assim, entendo também que não é o caso de se abater os valores recolhidos a título de IRRF e contribuição previdenciária sobre os pagamentos dos administradores.

Posto isso, voto pela improcedência do Recurso Voluntário também no seu mérito.

4 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.

5 DISPOSITIVO.

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton