



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721148/2019-57
RESOLUÇÃO	1301-001.318 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, vencido o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros (Relator), que rejeitava as preliminares de nulidade e negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (suplente integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância, que considerou a “Impugnação Procedente em Parte”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido em Parte”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs) de IRPJ (e-fls. 33/40) e de CSL (e-fls. 41/46) relativos ao ano-calendário de 2014, decorrentes de indevidas (i) dedução de gratificações pagas a dirigentes/administradores, (ii) amortizações de taxas excedentes, quotas que excederam custos de aquisição e de bens e/ou direitos não-amortizáveis e (iii) exclusões do lucro líquido. Deles o Contribuinte foi cientificado em 13/12/2019 (e-fls. 51). A autuação pode ser assim sintetizada, conforme “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), de e-fls. 4/8, e seus anexos “PLA” (Participação nos Lucros e Gratificações recebidas por Administradores) e “FP” (Amortização de Intangível – direito por aquisição de Folha De Pagamento), de e-fls. 9/23 e 24/32:

“ANEXO 1: AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ. MATÉRIA: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS (INFRAÇÃO ‘C’) E GRATIFICAÇÕES RECEBIDAS POR ADMINISTRADORES (INFRAÇÃO ‘A’).

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS:

1.1. O contribuinte efetuou a dedutibilidade na apuração do IRPJ no ano de 2014 dos pagamentos efetuados a administradores nos seguintes montantes.

PPG - Programa próprio de gestão (participações nos lucros).	R\$ 42.825.501,09
PLA - Participação nos lucros de administradores.	R\$ 31.580.170,73
Gratificações.	R\$ 14.653.723,19
TOTAL	R\$ 89.059.395,01

1.2. DIRETORES EMPREGADOS: As rubricas da folha de pagamento referentes aos pagamentos aos diretores empregados estão discriminadas abaixo, registro contábil no resultado; adição na apuração no lucro real quando da constituição da provisão, e posterior exclusão na apuração do lucro real quando do pagamento, na ECF AC: 2014, Registro M300, Linha 94 (-) reversão dos saldos das provisões não dedutíveis. TI de 08/10/2019 (Resposta de 16/10/2019, e-fls. 7932, e 25/10/2019, e-fls. 7936/7938).

RUBRICA	DESCRIÇÃO	VALOR
415	Programa Próprio Gestão	14.938.409,40
505	Antecipação PLR	178.957,48
515	Antecipação Parcela Adie PLR	42.625,57
980	PLR - Participação nos Lucros / Resultado	310.799,58
985	Parcela Adicional PLR	76.864,67
1055	Ações - PPG	13.891.885,93
1065	Bônus Diferido - Parcela III Rub	2.704.980,50
1070	Bônus Diferido - Parcela II Rub	4.816.800,01
1075	Bônus Diferido - Parcela I Rub	6.064.956,43
5220	Desc Antecipação PLR	-160.848,46
5420	Desc Antecip Pare Adie PLR	-39.930,02
TOTAL PPG/PLR		42.825.501,09

(...)

1.3. DIRETORES, DITO NÃO EMPREGADOS: a despesa registrada no resultado de 2013 foi adicionada na apuração do IRPJ e CSLL de 2013 e excluído em 2014 conforme o pagamento. TI de 08/10/2019 (Resposta de 16/10/2019 e 25/10/2019).

RUBRICA	DESCRIÇÃO	VALOR
805	Distribuição de Resultados Lei 6404	10.125.198,67
1060	Ações - Lei 6404	10.173.796,58
1165	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela III	3.175.671,24
1170	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela II	4.180.649,86
1175	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela I	3.924.854,38
TOTAL PLA		31.580.170,73

(...)

1.4. GRATIFICAÇÕES PAGAS A DIRETORES EMPREGADOS. TI de 08/10/2019 (Resposta de 16/10/2019 e 25/10/2019).

RUBRICA	DESCRIÇÃO	VALOR
20	Gratificação de Função	7.415.720,76
310	Gratificação Especial (Rescisão)	4.060.000,00
1160	Exercício SOP	765.430,22
320	Gratificação Especial	2.412.572,21
TOTAL GRAT.		14.653.723,19

(...)

1.6. ADMINISTRADORES: Dispõe o Estatuto Social da Companhia

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.

1.7. REMUNERAÇÃO DA DIRETORIA EXECUTIVA: *A remuneração dos administradores está descrita nas Demonstrações Financeiras de 2014 – Formulário de Referência de 2014 nos itens 13.1.2.b, 13.1.2.c, 13.3, 13.4, abaixo apresento o resumo de alguns pontos.*

Item 13.1.2.b - Composição da remuneração da Diretoria Executiva:

I - Descrição dos elementos da remuneração e os objetivos de cada um deles. A remuneração da Diretoria executiva é composta por uma parte fixa e outra variável, conforme abaixo detalhado:

> Remuneração Fixa: a remuneração fixa é composta pelo salário contratual de cada executivo. A Companhia possui 12 (doze) níveis de faixa salarial para Remuneração Fixa, sendo que três são de Diretores. O salário está vinculado ao perfil do cargo exercido e tem a faixa do nível correspondente como referência, o salário individual também contempla o histórico de desempenho e a senioridade dos ocupantes e está alinhado com as práticas de mercado, medidas periodicamente através de pesquisas salariais feitas por consultorias especializadas.

> Benefícios: assistência médica, assistência odontológica, seguro de vida e automóvel.

> Previdência Privada: a Previdência é uma ferramenta de planejamento financeiro, visando propiciar renda complementar futura. O principal plano de previdência oferecido pela Companhia é o SantanderPrevi, que, atualmente, é o único aberto para novas adesões.

> **Remuneração variável:** a remuneração variável é composta pelo programa de Renda Variável anual (PPG - Programa Próprio de Gestão) e pelos Planos de Incentivo de Longo Prazo (ILP).

Renda Variável anual - Programa Próprio Gestão (PPG):

O objetivo do programa de Renda Variável Anual - PPG - é reconhecer, através da meritocracia, os melhores desempenhos na Organização. Esse programa, ao qual os membros da Diretoria Executiva são elegíveis, leva em consideração os seguintes critérios:

a) O desempenho individual: medido através da ferramenta institucional de avaliação de desempenho que contempla indicadores quantitativos e qualitativos. São acompanhados pela Vice-presidência Chief Financial Officer (Vice presidência CFO) e Diretoria de Recursos Humanos e tem seus indicadores e metas aprovadas pelo Comitê Executivo. Os indicadores quantitativos, na sua maioria, são fornecidos pela Vice-presidência CFO; b) O desempenho da unidade de negócios: medido através do formulário de Direção por Objetivo (DPO) da área que reflete as metas da área de exercício. Tem seus indicadores e metas aprovadas pelo Comitê Executivo e acompanhado mensalmente pela Vicepresidência de CFO; c) O desempenho da Instituição como um todo: contempla o cumprimento do indicador de lucro líquido e do indicador ROAE (Return on Average Equity), peso do indicador = LL (75%) e ROAE (25%). A Renda Variável anual (PPG), para os diretores estatutários, exceto o Diretor Presidente, é paga da seguinte forma: 30% em dinheiro; 30% em Units (com lock up - restrição para alienação de um ano); 20% - diferido em Units ou três parcelas anuais iguais com lock up de uma no cada; 20% - diferido em dinheiro em três parcelas anuais iguais.

(...)

III - Metodologia de cálculo e de reajuste de cada um dos elementos da remuneração:

> Remuneração Fixa: valor máximo estabelecido pela assembleia geral ordinária, e considerando as práticas de mercado em relação ao tema.

> **Remuneração Variável:** baseia-se em indicadores de resultados da Companhia, incluindo os indicadores de lucro, resultados das áreas e desempenho individual.

> Benefícios: conforme práticas de mercado, bem como responsabilidades individuais na organização;

> Previdência: conforme definida no regulamento do plano.

Não há índices pré-definidos para cálculo de reajuste. Os reajustes, se realizados, devem respeitar os valores máximos de remuneração estabelecidos anualmente pela Assembleia Geral Ordinária.

> Remuneração baseada em ações: Plano ILP, conforme descrito no item 13.4

13.1.2.c - Principais indicadores de desempenho que são levados em consideração na determinação de cada elemento da remuneração.

> **Remuneração Fixa:** sem indicador vinculado;

> **Remuneração Variável:** baseiam-se em indicadores de resultados da Companhia, incluindo os indicadores de lucro líquido recorrente, ROAE (Return on Average Equity), resultados das áreas e desempenho individual. São considerados na avaliação do indivíduo tanto fatores quantitativos, que dependem da sua área de atuação, como qualitativos (alinhamento aos valores do Banco, trabalho em equipe,..)

> Benefícios: sem indicador vinculado.

> Previdência: sem indicador vinculado.

> Remuneração baseada em ações: Plano ILP, conforme descrito no item 13.4

(...)

13.3 - Remuneração variável do conselho de administração, diretoria estatutária e conselho fiscal:

Ano 2014 - Remuneração total prevista para o exercício social de 2014:

Diretoria Executiva

Nº de membros: 46

Bônus:

Valor máximo previsto: 38.500.000,00

Valor previsto no plano: 30.000.000,00

Participação nos resultados:

Valor máximo: 110.000.000,00

Valor previsto: 92.000.000,00.

(...)

13.4 - Plano de remuneração baseado em ações do conselho de administração e diretoria estatutária:

13.4.a- Termos e condições gerais:

A Companhia possui 3 programas de Remuneração de Longo Prazo:

> Programa de Diferimento;

> Programa de Incentivo de Longo Prazo Local (PSP, PSP 2013, SOP, SOP entrega 2014 e SOP 2013);

> Programa de Incentivo de Longo Prazo Global (PI09, PI10, PI11, PI12, PI13 ePI14).

...

1.8. PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES:

1.8.1. O contribuinte efetuou pagamento em ações ou baseado em ações, conforme discriminado nas seguintes rubricas descritas na folha de pagamento:

CÓDIGO DA RUBRICA NA FOPAG	NOME DA RUBRICA	TIPO DE DISTRIBUIÇÃO	Valor total da rubrica em 2014
1055	Ações - PPG	FUNCIONÁRIO	R\$ 13.891.885,93
1060	Ações - Lei 6404	ADMINISTRADOR	R\$ 10.173.796,58
1165	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela III	ADMINISTRADOR	R\$ 3.175.671,24
1170	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela II	ADMINISTRADOR	R\$ 4.180.649,86
1175	Bônus Diferido Lei 6404 - Parcela I	ADMINISTRADOR	R\$ 3.924.854,38
1065	Bônus Diferido - Parcela III Rub	FUNCIONÁRIO	R\$ 2.704.980,50
1070	Bônus Diferido - Parcela II Rub	FUNCIONÁRIO	R\$ 4.816.800,01
1075	Bônus Diferido - Parcela I Rub	FUNCIONÁRIO	R\$ 6.064.956,43
TOTAL			R\$ 48.933.594,93

1.8.2. O procedimento fiscal adotado foi o registro como adição de provisão indedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano de 2013, e dedutibilidade em 2014 com o registro em folha de pagamento e respectiva exclusão na apuração do lucro real, na ECF 2014, linha 94, reversão dos saldos das provisões não dedutíveis. (...)

1.8.5. TIPO DE DISTRIBUIÇÃO CORRESPONDENTE A RUBRICA NA FOLHA DE PAGAMENTO:

1055 - Ações PPG: PLR empregados - Programa Próprio de Gestão e Planos de incentivos de longo prazo.

1060 - Ações Lei 6404: Entrega da parcela em ações (Distribuição de Resultados - Administradores) referente ao ano de 2013.

1165 - Bônus diferido Lei 6404 - parcela III: pagamento de Distribuição de Resultados - Administradores. Diferido referente ao ano de 2010.

1170 - Bônus diferido Lei 6404 - parcela II: pagamento de Distribuição de Resultados - Administradores. Diferido referente ao ano de 2011.

1175 - Bônus diferido Lei 6404 - parcela I: pagamento de Distribuição de Resultados - Administradores. Diferido referente ao ano de 2012.

1065 - Bônus diferido Parcela III: PLR empregados - Programa Próprio Gestão e Planos de Incentivo de longo prazo.

1070 - Bônus diferido Parcela II: PLR empregados - Programa Próprio Gestão e Planos de Incentivo de longo prazo.

1075 - Bônus diferido Parcela I: PLR empregados - - Programa Próprio Gestão e Planos de Incentivo de longo prazo.

1.8.6. A regra de tributação para este fato contábil está disciplinada no art. 33 da Lei 12.973/2014, IN RFB n° 1.515/2014, art. 76. Contudo, tendo em vista que o contribuinte não optou pela antecipação da vigência da Lei n° 12.973/2014, art. 75, conforme declarado na ECF, então a vigência se aplica somente a partir de 01/01/2015. A exclusão efetuada na apuração do lucro real é indevida pelo disposto no artigo 303 do RIR/1999.

1.9. O procedimento adotado pelo contribuinte demonstra que:

1.9.1. Durante o exercício, ou no exercício anterior os valores de participações nos lucros, resultados, gratificações e bônus pagos aos diretores estatutários são provisionados como despesa em conta de resultado em contrapartida a crédito em passivo;

1.9.2. Ao final do exercício, adiciona os valores provisionados ao lucro líquido para apuração do lucro real, por se tratarem de despesas indedutíveis;

1.9.3. No exercício seguinte ou no mesmo exercício: quando do pagamento efetua a exclusão na apuração do lucro real.

2. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS:

(...)

2.9. O contribuinte considerou dedutíveis no ano de 2014 as rubricas 20 (Gratificação de Função), 310 (Gratificação especial - rescisão), e 320 (gratificação especial), como despesa de pessoal salários - funcionários.

2.10 ECF2014

3. BASE LEGAL APLICÁVEL: [arts. 303, 357, 463, 359, 462, incs. II e III, e 299 do RIR/99; 138, § 1º, e 152 da Lei nº 6.404, de 1976; e Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017]

(...)

4. APURAÇÃO DO IRPJ DEVIDO:

ECF 2014 - REGISTRO M300:	VALOR R\$	AI-PLA	TOTAL
L01. LLAIRPJ	290.761.856,79		290.761.856,79
L03. LL APÓS AJUSTES DO RTT	290.761.856,79		290.761.856,79
L92. SOMA DAS ADIÇÕES	18.725.953.043,34	13.888.292,97	18.739.841.336,31
L200. SOMA DAS EXCLUSÕES	17.599.695.112,70	-75.171.102,04	17.524.524.010,66
L201. LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PF	1.417.019.787,43	89.059.395,01	1.506.079.182,44
L202. (-) COMPENSAÇÃO DE PF	425.105.936,23	0,00	425.105.936,23
L203. LUCRO REAL	991.913.851,20	89.059.395,01	1.080.973.246,21

DESPESA INDEDUTÍVEL	VALOR R\$	EXCLUSÃO INDEVIDA	VALOR R\$
RUBRICA 20	7.415.720,76	DIRETORES EMPREGADOS	42.825.501,09
RUBRICA 310	4.060.000,00	DIRETORES NÃO EMPREGADOS	31.580.170,73
RUBRICA 320	2.412.572,21	RUBRICA 1160	765.430,22
TOTAL	13.888.292,97	TOTAL	75.171.102,04

“ANEXO 2: AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ COM REFLEXO NA CSLL. MATÉRIA: AMORTIZAÇÃO DE INTANGÍVEL – DIREITO POR AQUISIÇÃO DE FOLHA DE PAGAMENTO (INFRAÇÃO ‘B’).

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS:

1.1. **REGISTRO CONTÁBIL:** O contribuinte deduziu no ano de 2014, o montante de R\$ 237.122.294,31, referente a amortização dos valores de Aquisição do Direito de prestação do serviço de Folha de Pagamento, cuja despesa foi reconhecida na conta cosif 8.1.8.10.20-2 - Despesa de amortização de folha de pagamento, conta interna 992.337.

1.2. **REGISTRO FISCAL:** Na ECF 2014 - Registro L300 - Demonstrativo do Resultado Líquido no Período, compondo a linha 3.1.8.1.8.10.20 - Despesa de amortização de intangível, do valor total da linha igual a R\$ 4.856.812.795,12, contém a conta interna 992.337, valor de R\$ 237.122.294,31. Como a despesa foi considerada dedutível não houve registro na Parte A do LALUR nem do LACS. Também não há registro na Parte B do LALUR ou LACS.

1.3. Através dos Termos de Intimação de 18/03/2019 (e-fls. 7336/7338), 12/04/2019 (e-fls. 8219/8222), 20/05/2019 (e-fls. 8291/8294) e 19/07/2019 (e-fls. 8429/8431), o contribuinte foi intimado a comprovar a existência do ativo intangível, ou seja, a comprovar a aquisição do direito, com a apresentação dos contratos e comprovantes de pagamento respectivos, e demonstrar que a amortização ocorreu dentro do prazo de uso do direito adquirido.

1.4. Da análise das respostas apresentadas em 28/03/2019 (e-fls. 8148/8149), 29/03/2019 (e-fls. 8198/8199), 24/04/2019 (e-fls. 8231), 10/05/2019 (e-fls. 8235/8237), 22/05/2019 (e-fls. 8300/8301), 06/06/2019 (e-fls. 8353/8356) e 19/07/2019 (e-fls. 8437), constatei as seguintes ocorrências:

ID	Cliente	Valor Contrato	AMORTIZADO
2.009.090.774	Assembleia Legislativa de Pernambuco	6.500.000,00	936.199,34
2.012.000.916	FGV	2.300.000,00	891.188,96
2.014.004.852	REDE D'OR SAO LUIZ S/A	17.300.000,00	284.227,82
2.012.050.070	Puc Minas-Mitra Arquidiocesana de Belo Horizonte	6.000.000,00	1.197.375,62
total		26.100.000,00	3.308.991,74

ID	Cliente	GLOSA	MOTIVO	pagamento	prazo
2.009.090.774	Assembleia Legislativa de Pernambuco	648.138,01	CONTRATO ALEG		
2.012.000.916	FGV	503.249,96	PAGAMENTO E PRAZO	445.594,48	57.655,48
2.014.004.852	REDE D'OR SAO LUIZ S/A	73.282,23	PAGAMENTO.	73.282,23	
2.012.050.070	Puc Minas-Mitra Arquidiocesana de Belo Horizonte	287.151,18	PRAZO		287.151,18
total		1.511.821,38		518.876,71	344.806,66

1.5. **CONTRATO COM A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DE PERNAMBUCO N° 2009090774.** Dados da Planilha apresentada na resposta de 28/03/2019: a) Prazo: 20/09/2009 a 20/09/2014; b) n° de dias: 1826; c) prazo decorrido em 2014: 263; d) valor do contrato: R\$ 6.500.000,00; e) valor amortizado em 2014: R\$ 936.199,34. Contrato apresentado na Resposta de 10/05/2019, ao Termo de Intimação de 12/04/2019, documento 7. O contrato consiste num Convênio de Cooperação Técnica firmado entre o Fundo de Previdência Complementar da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco - Aleprev e Banco Santander (Brasil) S/A; Objeto: disponibilização de atendimento bancário em condições

especiais para os Participantes do ALEPREV - 1. Execução pelo Banco, dos pagamentos e recebimentos atualmente num total de 201 Participantes inscritos no Plano ALEPREV e com previsão de atingir 1.503 Participantes na ALEPE. 2. Apoio financeiro do Banco para realização de serviços de Consultoria Atuarial, contratar sistemas informatizados e projetos necessários ao início das atividades da ALEPREV conforme descrito na cláusula terceira. Cláusula terceira - 1. Caberá a ALEPREV contratar empresa especializada para prestação de serviços de Consultoria do Plano ALEPREV; 2. Contratar Sistemas informatizados para integração com a folha de pagamento da ALEPE, em especial no que se refere à implantação e operacionalização do Plano de Benefícios ALEPREV, dos Deputados e Servidores Públicos não Efetivos da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco; 3. ...; 4. Realizar o pagamento de benefícios de seus participantes exclusivamente por meio de crédito em conta aberta e mantida no Banco em nome dos beneficiários. Remuneração para consecução do objeto: efetuar a colaboração financeira para projetos de interesse do ALEPREV no montante global de R\$ 2.000.000,00. O valor será creditado pelo Banco em 60 parcelas iguais e consecutivas no valor unitário de R\$ 33.333,33. As parcelas serão corrigidas pelo IGPM. Vigência: 60 meses a partir da data de assinatura do contrato. Data de assinatura do contrato: 20/09/2009. O comprovante de pagamento não foi apresentado nem na resposta de 10/05/2019 ao Termo de Intimação de 12/04/2019, nem na resposta de 22/05/2019 ao Termo de Reintimação de 20/05/2019. Na resposta de 06/06/2019, apresentou comprovantes de pagamento do contrato com a Aleprev. Apresentou também, extrato da conta corrente Aq. 1001, cc 9300170-5, cliente Assembleia Legislativa Estado de Pernambuco, cujo valores somam R\$ 5.634.218,16, no entanto, não foi apresentado nenhum contrato para comprovar a que título foi pago, e também, apenas dois pagamentos contém informação do depositante. Por conclusão, não comprovou a aquisição do direito registrado no ativo, no valor de R\$ 4.500.000,00, objeto da despesa amortizada no ano de 2014 no valor de R\$ 648.138,01, que corresponde a diferença da despesa deduzida de R\$ 936.199,34, e a comprovada decorrente da aquisição do direito registrado no ativo do valor de R\$ 2.000.000,00, cuja amortização no ano corresponde a R\$ 288.061,34.

1.6. **FGV.** Referenciado pelo contribuinte como contrato 2012.000916, localizado na resposta de 29/03/2019, parte 7. Dados da Planilha: a) Prazo: 01/05/2013 a 29/11/2015; b) nº de dias: 942; c) prazo decorrido em 2014: 365; d) valor do contrato: R\$ 2.300.000,00; e) valor amortizado em 2014: R\$ 891.188,96. Contrato: Convênio para apoio acadêmicos e outras avenças, a) Partes: Fundação Getúlio Vargas, e Banco Santander (Brasil) S.A; b) Cláusula Ia - A título de incentivo o Banco apoiará financeiramente a realização do Projeto Acadêmico de Melhoria de Condições de Ensino a ser desenvolvido pela FGV, no interesse de suas atividades educacionais, no valor de R\$ 2.300.000,00. Cronograma de pagamento: i) R\$ 1.150.000,00 serão pagos em até 20 dias contados da assinatura deste convênio; ii) R\$ 1.150.000,00 serão pagos em até 20 dias úteis contados da data de assinatura de aditivo que formalizar a prorrogação do prazo de vigência por mais 30 meses contados da data do

vencimento do primeiro período estabelecido na cláusula sexta deste convênio, b) Por este instrumento a FGV compromete-se a: i) prestar todas as informações que se fizerem necessárias para a realização do objeto deste instrumento; ii) não divulgar a terceiros, sem prévia anuência do Banco, nenhuma informação relativa ao teor e ao conteúdo do presente instrumento, bem como relativa ao andamento e aos resultados totais ou parciais dos estudos, análises e levantamentos efetuados pelo Banco, salvo por exigência legal ou mediante expressa ordem judicial; iii) garantir o processamento de 100% dos créditos de salários de todos os professores e funcionários administrativos da FGV, de suas unidades do Estado do Rio de Janeiro e do Distrito Federal, mediante lançamentos a crédito realizados nas respectivas contas correntes de livre movimentação de cada professor e funcionário administrativo (atuais e novas contratações) abertas no Banco, nos termos do 'Convênio para Prestação de Serviços de Crédito de Salários em Contas Correntes de Livre Movimentação'; iv) Assinará, caso não haja impossibilidade de ordem econômica, convênio, sem exclusividade, de Crédito Consignado em Folha de Pagamento com o Banco pelo prazo de 30 meses, contados a partir da data de assinatura do presente instrumento; v) permitir acesso do Banco para realização de 4 eventos por ano para vendas de produtos...; vi) Permitir que a equipe do Santander Universidades realize prospecção de contas universitárias; vii) firmar contrato de comodato para cessão de espaço para instalação de posto de atendimento; viii) divulgar a marca do Banco e do Santander Universidades nos projetos acadêmicos promovidos pela FGV e apoiados pelo Banco, c) Vigência: 30 meses contados a partir da data do primeiro processamento, que vier a ocorrer após a assinatura deste instrumento, de 100% do crédito de salários de todos os professores e funcionários administrativos da FGV, renovável automaticamente por igual período desde que não ocorra notificação em sentido contrário, com antecedência de 30 dias. Caso realizada a prorrogação mencionada nesta cláusula haverá a formalização em aditivo próprio e a aplicação do quanto estabelecido na alínea 'b' do Parágrafo único do artigo 1º deste convênio (pagamento de R\$ 1.150.000,00). d) Data de assinatura do contrato: 14/12/2012.

TERMO DE QUITAÇÃO DE OBRIGAÇÕES QUE ENTRE SI CELEBRAM A FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS E O BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A. Data: 01/12/2015. As partes concordam e declaram que em 15/02/2013 o Santander realizou o pagamento de R\$ 1.150.000,00 previsto no parágrafo único, item 'a' da cláusula primeira do Convênio referido e que, diante da não prorrogação do Convênio, não se realizou o disposto no subsequente item 'b' da mesma cláusula primeira e parágrafo único. Na resposta de 06/06/2019, o contribuinte confirma que pagou apenas R\$ 1.150.000,00. Diante do exposto, observa-se que o Termo de Quitação atesta o pagamento de R\$ 1.150.000,00, e não o valor de R\$ 2.300.000,00, assim, a despesa amortizável de 2014 deve ser reduzida para R\$ 445.594,48. De acordo com as informações prestadas na planilha apresentada na resposta de 22/05/2019, item 1.3, o prazo de vigência do contrato é de 14/12/2012 a 01/12/2015, e não o que constou na planilha entregue em 28/03/2019, de 01/05/2013 a 29/11/2015. Assim, o prazo de amortização da planilha 942 dias, aumenta para 1082 dias de acordo com o contrato e a

glosa da despesa por falta de pagamento e prazo de amortização passa para R\$ 503.249,96.

1.7. **REDE D'OR SÃO LUIZ.** Referenciado pelo contribuinte como contrato 2014004852, localizado na resposta de 29/03/2019, parte 3. Dados da Planilha: a) Prazo: 01/12/2014 a 01/12/2019; b) n° de dias: 1826; c) prazo decorrido em 2014: 30 dias; d) valor do contrato: R\$ 17.300.000,00; despesa amortizada em 2014: R\$ 284.227,82. Termo de Parceria: entre as empresas relacionadas e o Banco Santander; objeto: concessão do direito de exclusividade ao Santander para a realização do processamento da folha de pagamento dos funcionários das empresas, incluindo suas filiais, e da instalação de dependência bancária em imóveis ocupados pelas empresas. Valor do contrato é de R\$ 17.300.000,00. O pagamento ocorrerá em 30 dias contados da data do processamento da folha de pagamento. Prazo de vigência é de 60 meses contados da data de assinatura do contrato, 03/07/2014. Portanto, o prazo de vigência do contrato é de 03/07/2014 e 03/07/2019. I o Termo aditivo: Ajustam as partes que as Empresas terão um prazo de 120 dias contados da assinatura deste termo aditivo para processarem com exclusividade por meio dos sistemas de folha de pagamento a quantidade mínima (alterada de 29.473 para 21.874 funcionários), em decorrência dessa alteração o valor do contrato fica alterado para R\$ 12.839.554,85, que deverá ser realizado até dia 30/12/2014. Se por acaso as Empresas processarem a folha com 29.473 funcionários será devida a parcela de R\$ 4.460.445,15, que deverá ser pago em até 30 dias após a apuração da referida quantidade mínima e desde que tal quantidade seja atingida no prazo máximo de 120 dias após assinatura deste aditivo. Data de assinatura do termo: 05/12/2014. 2o Termo aditivo de 07/01/2015, altera o contrato para considerar a vigência de 60 meses a partir de 01/12/2014. 3o Termo Aditivo celebrado em setembro de 2015, inclui empresas no contrato. Conforme discriminado acima o valor do contrato foi alterado para R\$ 12.839.554,85, divergentemente do valor do contrato considerado para fins de amortização, e ainda intimado através dos Termos 12/04/2019 e Reintimação de 20/05/2019, o contribuinte informou nas respostas de 10/05/2019 e 22/05/2019 que não encontrou os comprovantes de pagamento. Na resposta de 06/06/2019 apresentou comprovante de pagamento do valor de R\$ 12.839.554,85. Correspondendo a glosa do valor de R\$ 73.282,23 do total deduzido em 2014 de R\$ 210.945,59.

1.8. **PUC MINAS:** contrato - 2012050070, localizado na resposta de 28/03/2019, parte 7. O termo aditivo ao contrato de parceria para prestação de serviços bancários e locação de espaço, assinado em 02/11/2011, dispõe na cláusula 3a que o contrato fica prorrogado até 04/06/2018, na cláusula 4a, parágrafo quinto, que pela prorrogação do contrato de parceria será devido o valor de R\$ 6.000.000,00. O comprovante de pagamento (doc. 13 da resposta de 10/05/2019) não tem identificação de beneficiário, e não indica o ano de pagamento. Na resposta de 19/07/2019 foi apresentado o comprovante de pagamento. O contribuinte informa que a data correta para ser considerada é de 01/11/2011 a 04/06/2018. De acordo com o contrato, a data de assinatura é de 02/11/2011, e a vigência

é até 04/06/2018, portanto o n° de dias para fins de cálculo do limite anual de amortização é de 2406 dias em contraposição do número de dias da planilha original, de 1829 dias, vigência de 01/06/2013 a 04/06/2018, assim o contribuinte amortizou uma despesa de R\$ 1.197.375,62 em contraposição ao valor permitido de R\$ 910.224,44, havendo um excesso de amortização de 287.151,18, no ano de 2014 (EXCESSO EM RAZÃO DA TAXA)

1.9. EXCESSO EM RAZÃO DA TAXA (prazo do contrato diferente do utilizado na planilha de amortização): 2012050070 - PUC MG (prazo), 2012000916 - FGV. Art. 327 do RIR/99.

1.10. EXCESSO EM RAZÃO DO VALOR (valor de aquisição do direito: pagamento efetuado em valor menor do que o contratado - portanto o valor do montante acumulado das quotas amortizadas ultrapassa o custo de aquisição): ocorrida para os contratos cujos pagamentos não foram comprovados. São eles: 2012000916-FGV, 2014004852 - Rede D'or. Art. 326 do RIR/1999.

1.11. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS (valores e/ou prazos não previstos no contrato e falta de comprovante de pagamento): ocorridos nos contratos - 2009090774 - ALEPE. (falta de contrato).

2. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS:

2.1. Contratos;

2.2. Respostas sobre os Comprovantes de Pagamentos;

2.3. Planilha demonstrativa dos valores de despesas amortizadas. Resposta de 28/03/2019.

3. BASE LEGAL APLICÁVEL: art. 249, I, 251, 299, 324, § 1º, § 2º e 4º, 325, 326 e 327 do RIR/99. Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/1995.

4. APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL DEVIDOS:

ECF 2014 - REGISTRO M300:	VALOR R\$	AI-FP	total
L01. LLAIRPJ	290.761.856,79		290.761.856,79
L03. LL APÓS AJUSTES DO RTT	290.761.856,79		290.761.856,79
L92. SOMA DAS ADIÇÕES	18.725.953.043,34	1.511.821,38	18.727.464.864,72
L200. SOMA DAS EXCLUSÕES	17.599.695.112,70		17.599.695.112,70
L201. LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PF	1.417.019.787,43	1.511.821,38	1.418.531.608,81
L202. (-) COMPENSAÇÃO DE PF	425.105.936,23	0,00	425.105.936,23
L203. LUCRO REAL	991.913.851,20	1.511.821,38	993.425.672,58

3. Irresignado, em 14/01/2020 (e-fls. 9756), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 9757/9810), em que aduziu, em síntese, o seguinte:

3.1. Preliminarmente, requer **nulidade** por falta de motivação e cerceamento de direito de defesa, nestes termos:

“O d. auditor fiscal, no ‘Termo de Verificação Fiscal’ e seus respectivos ‘Anexo I’ e ‘Anexo II’, apenas faz menção às respostas e documentação apresentada pela Impugnante durante o período de fiscalização, bem como à suposta base legal

violada, sem fazer a necessária correlação entre tal capitulação e a referida documentação, a fim de justificar o presente Auto de Infração. Ora, o ‘Termo de Verificação Fiscal’ é incompreensível!

Ademais, quanto ao item (i) Participação de administradores no lucro, o d. auditor fiscal sequer apresentou a lista dos diretores e pagamentos supostamente indedutíveis ou supostamente excluídos de forma indevida, apenas fazendo referência às diversas planilhas apresentadas pela Impugnante durante a fiscalização, sem o devido cotejo das informações, as quais, em muitos momentos e dependendo da interpretação, podem conter informações contraditórias.

(...)

A indicação do motivo legal e a precisa e perfeita descrição dos fatos são requisitos indispensáveis à validade do ato administrativo sempre que a aplicação da lei o exigir, merecendo ser ressaltado que não é apenas em casos de total ausência de motivação que o ato fica viciado.

(...)

E 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.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

3.2. Quanto ao **mérito**, aduziu o seguinte:

“Em suma, a presente defesa comprovará com clareza que as remunerações pagas aos diretores da Impugnante são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, na medida em que: (i) caracterizam-se 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 por fim (iv) os diretores não possuem total autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão na Impugnante.

E havendo vínculo empregatício dos beneficiados (diretores empregados), havendo ao menos subordinação ao exterior (diretores não empregados), e sendo os valores pagos considerados remuneração habitual, pré-ajustada e necessária, é legítima a dedutibilidade das despesas, inclusive conforme recorrentes decisões na esfera administrativa federal.

Como apontado nos autos (Anexo I do ‘Termo de Verificação Fiscal’), aduz a d. fiscalização que os valores pagos pela Impugnante a título de participações nos lucros e resultados, bônus e ações pagos aos diretores por meio dos Programas ‘PPG

-Programa próprio de gestão' e 'PLA - Participação nos lucros dos administradores' são, na verdade, exclusões indevidas da base de cálculo do IRPJ, bem como que são indedutíveis as gratificações pagas aos diretores.

(...)

IV.1 DIRETORES EMPREGADOS - AUSÊNCIA DE EFETIVOS PODERES DE ADMINISTRAÇÃO E EXISTÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA

a. Da subordinação entre os diretores empregados e a Impugnante e do afastamento do artigo 303 do RIR/99

Com relação aos diretores empregados, devidamente registrados sob o regime da CLT, a d, autoridade fiscal desenvolveu uma tese no sentido de que os pagamentos efetuados pela Impugnante a tais diretores possuiriam natureza de gratificações e participação nos lucros, aplicando-lhe a regra do artigo 303 do RIR/99 e, conseqüentemente, considerando indedutíveis tais valores para a apuração do lucro real no ano-calendário de 2014.

Ocorre que, para que prevalecesse o fundamento jurídico suscitado pelo Fisco, seria necessário que os diretores empregados da Impugnante desempenhassem funções que os qualificassem como verdadeiros dirigentes da pessoa jurídica. Veja-se: [transcreve art. 303 do RIR/99]

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 de dirigentes da empresa, não se aplicando ao caso concreto o artigo 303 supra colacionado.

Tanto é assim que a Impugnante sempre considerou tais pagamentos como remuneração, devidamente sujeita à incidência das contribuições previdenciárias, bem como à retenção do Imposto de Renda do contribuinte.

(...)

Ou seja, se o pagamento foi, de fato, contabilizado regularmente como remuneração a empregados e há documentação suporte regular, o ônus de infirmá-la seria da fiscalização, o que não foi feito no caso concreto.

(...)

Considerando os diretores empregados da Impugnante, em que há evidente vínculo de subordinação, todos os valores pagos a título de participação nos lucros, bônus, gratificações e ações devem ser (e foram pela Impugnante) interpretados como remuneração habitual e pré-ajustada, a qual representa despesa obrigatória e necessária para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos do art. 299 do Decreto n°. 3.000/1999.

Logo, tais verbas não se tratam de liberalidades concedidas aos diretores empregados, mas sim de obrigações previamente assumidas pela Impugnante que precisaram ser necessariamente quitadas.

Ora, o próprio Fisco, por meio da Solução de Consulta Cosit n.º. 546/2017 (citada inclusive no Anexo I do 'Termo de Verificação Fiscal'), reconheceu 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: [transcreve excerto da ementa referente a 'férias' e 'décimo-terceiro salário' do 'administrador empregado']

(...)

Ou seja, caso a d. Fiscalização tivesse analisado a realidade dos fatos e a documentação encaminhada pela Impugnante no processo de fiscalização, e não tivesse se baseado em meras presunções, verificaria que razão não assiste à presente autuação fiscal.

(...)

Contudo, de forma muito conveniente, a d. fiscalização deixou de dar o mesmo destaque aos seguintes artigos do Estatuto Social, os quais comprovam, de forma cabal, que os diretores empregados não possuem verdadeiros poderes de administração e estão claramente subordinados aos Vice-presidentes e ao Presidente, a saber:

'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.

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

Ora, o conceito de 'administrador', para fins fiscais (RIR/99) é muito específico e não pode ser comparado com a breve menção do art. 7º 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.

Desta forma, resta comprovado que, de correta e completa leitura do Estatuto Social da Impugnante, os diretores empregados, que não fazem parte do Comitê Executivo, não possuem verdadeiros poderes de administração e não perfazem o

conceito de 'administrador' da legislação tributária (RIR/99), razão pela qual todas as suas remunerações, fixas e variáveis, são absolutamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 299, §3º do RIR/99.

b. Da dedutibilidade da Participação nos Lucros e Resultados (PLR)

Apesar de o tópico acima já ser suficiente para justificar a dedutibilidade de todas as remunerações dos diretores empregados, caso fosse possível entender que tais diretores 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 n.º. 10.101/2000, por se tratar de regra de dedutibilidade **mais específica** do que a restrição prevista pelo art. 303 do RIR/99.

(...)

c. Da dedutibilidade dos bônus e gratificações

Ademais, também é importante destacar que os valores pagos de forma **habitual** tais como bônus e gratificações, destinados para retribuir o trabalho/serviço prestado, são claramente entendidos como remuneração, tanto pela legislação como pelo Fisco.

E 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.

(...)

IV. 2. DIRETORES NÃO EMPREGADOS - AUSÊNCIA DE EFETIVOS PODERES DE ADMINISTRAÇÃO E EXISTÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA

a. Da subordinação entre os diretores não empregados e afastamento do artigo 303 do RIR/99

No que diz respeito aos diretores não empregados, ressalta-se que, apesar de não terem sido contratados nos termos da CLT, para fins de apuração do conceito de 'administrador' da legislação tributária, resta evidente que tais diretores também possuíam uma **relação de subordinação para com outros integrantes** da Impugnante.

Com efeito, todos os membros do Comitê Executivo, quer seja o Diretor Presidente, Diretores Vice-Presidentes Executivos Seniores e Diretores Vice-presidentes Executivos, estão diretamente subordinados aos seus superiores hierárquicos localizados no exterior, especialmente na Espanha, sede do Banco Santander, globalmente.

(...)

b. Da dedutibilidade da Participação nos Lucros e Resultados (PLR)

Apesar de o tópico acima já ser suficiente para justificar a dedutibilidade de todas as remunerações dos diretores empregados, caso fosse possível entender que tais diretores 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. 357 do RIR/99 e/ou art. 3º, § 1º da Lei n.º. 10.101/2000.

(...)

IV.3. DA DEDUTIBILIDADE DOS BÔNUS, GRATIFICAÇÕES E PAGAMENTOS BASEADOS EM AÇÕES AOS DIRETORES DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ POR SE TRATAREM DE DESPESAS NECESSÁRIAS, USUAIS E OBRIGATÓRIAS

Também vale destacar que os pagamentos questionados pela d. autoridade fiscal, pagos tanto aos diretores empregados quanto aos diretores não empregados, possuem caráter remuneratório (habitual, pré-ajustada e obrigatória).

(...)

No caso dos autos, de outro lado, pretende-se enquadrar as políticas ajustadas de remuneração fixa e variável - que contemplam os pagamentos dos bônus, gratificações e pagamentos baseados em ações relativos ao desempenho do empregado - como participações indedutíveis, nos moldes do art. 303 do RIR/99 (art. 315 do RIR/18).

(...)

IV.6. AMORTIZAÇÃO DE INTANGÍVEL: DA CORRETA DEDUÇÃO DO MONTANTE REFERENTE À AMORTIZAÇÃO DOS VALORES DE AQUISIÇÃO DO DIREITO DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE FOLHA DE PAGAMENTO

(...)

a. Do contrato com a Assembléia Legislativa do Estado ('ALEPE')

Aduz a i. fiscalização que a glosa da amortização dos valores relacionados a ALEPE teria como base a falta de contrato que comprovasse a aquisição do direito registrado no ativo, no valor de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais).

Isto porque, do valor total registrado - R\$ 6.500.000,00 - apenas o montante de R\$ 2.000.000,00 estaria comprovado no contrato apresentado pela Impugnante durante a fiscalização, conforme trechos abaixo:

(...)

Tal conclusão, contudo, foi precipitada.

O direito registrado no ativo no valor total de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) é integralmente comprovado por meio dos seguintes contratos (i) Convênio de Cooperação Técnica n.º 02 2009 que acoberta a colaboração financeira acordada entre a Impugnante e a ALEPE, no valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) (cláusula n.º 2), apresentado pela Impugnante na fase de fiscalização (fls. 8.286/8.290) e (ii) Convênio de Cooperação Técnica n.º 03 2009, que acoberta a colaboração financeira acordada entre a Impugnante e a ALEPE, no valor de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais) (cláusula 2.2), ora apresentado (doc. 09).

Portanto, a glosa de amortização no valor de R\$ 648.138,01 baseada na ausência de suporte contratual para o direito registrado de R\$ 4.500.000,00 é absolutamente indevida, razão pela qual a autuação se revela indevida.

b. Do contrato com a Fundação Getúlio Vargas ('FGV')

Em relação ao direito registrado no ativo no valor de R\$ 2.300.000,00, oriundo do contrato firmado com a FGV, entendeu a fiscalização por glosar parte da amortização tendo em vista a não prorrogação do contrato, o que reduziu o valor do direito da Impugnante em R\$ 1.150.000,00, conforme abaixo trazido:

(...)

Não obstante a ausência de prorrogação do Convênio, é importante esclarecer que a Impugnante realizou a devida reversão contábil no valor R\$ 1.150.000,00. Explica-se:

Em dezembro/2015, quando restou definido que não haveria prorrogação contratual entre as partes no 'Termo de Quitação' (fls. 9.740/9.741), a Impugnante procedeu a reversão contábil no valor de R\$ 1.150.000,00 (um milhão, cento e cinquenta mil reais) para fins de regularização dessa parcela não paga, nas seguintes contas:

685160 - CDP-GASTOS FORMAL NEG-GOV-DEDUT
992337 - DESP AMORT-FOLHA PAGTO-EXERCI 2013

Distrato FGV

100% amortizado com Saldo a Pagar: FGV Fundação Getúlio Vargas (conf. orientação de Normas Contábeis):							
33 - 29/12/2015	685160	7105	7106	7105 D	1.150.000,00	999	Baixa com saldo a pagar FGV - 2010071690
33 - 29/12/2015	992337	7106	7105	7105 C	1.150.000,00	999	Baixa com saldo a pagar FGV - 2010071690

Como comprovação do devido ajuste na contabilidade por meio das mencionadas contas, a Impugnante apresenta os inclusos extratos (doc. 10, e-fls. 10088).

A reversão contábil também pode ser verificada nas telas extraídas do sistema 'TFC', utilizado para exibir as movimentações contábeis de forma mais resumida, conforme figuras abaixo: [...]

A tela acima demonstra que foi realizado um lançamento a crédito na amortização acumulada de folha, ou seja, a Impugnante retornou o valor de R\$ 1.150.000,00 para o padrão 9923317, amortizado anteriormente a maior.

(...)

c. Do contrato com a Rede Do´r São Luiz (‘Rede Do´r’)

Quanto ao direito registrado no ativo referente ao contrato firmado com a Rede Do'r, a glosa de amortização realizada pela fiscalização também é equivocada, tendo em vista o contrato apresentado no período de fiscalização (fls. 9.685/9.731).

d. Do contrato com a Sociedade Mineira de Cultura, instituição relacionada à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (‘PUC-Minas’).

Por fim, a i. fiscalização concluiu que o cálculo para amortização dos valores pactuados com a PUC-Minas estaria equivocado, eis que a vigência do referido contrato ('Termo Aditivo ao Contrato de Parceira') seria o dia 02 de novembro de 2011 (data de assinatura), e não o dia 01 de junho de 2013 (considerado pela Impugnante).

Por tal razão, o número de dias utilizado pela fiscalização para cálculo da amortização (de 2.406 dias) seria superior ao número considerado pela Impugnante (de 1.829 dias), Confira-se:

(...)

Acontece que, diferentemente do entendimento da i. fiscalização, a data da assinatura do referido termo aditivo não pode ser considerada para fins de cálculo da amortização em questão.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 12-116.591 - 9ª Turma da DRJ/RJO, proferido em sessão realizada em 12/05/2020 (e-fls. 10106/10153), de que se deu ciência ao Contribuinte em 03/06/2020 (e-fls. 10157), cujos ementa e acórdão foram vazados nestes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE – IMPROCEDÊNCIA

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014

IRPJ. ADMINISTRADORES. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS E GRATIFICAÇÕES. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e os das participações nos lucros de administradores são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. DIREITO A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DA FOLHA DE PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO NÃO PROPORCIONAL AO VALOR PAGO E DURAÇÃO DO CONTRATO. GLOSA.

O valor pago pela aquisição do direito a prestação do serviço da folha de pagamento, bem como a duração desse direito, parcialmente comprovados implica na glosa de sua amortização proporcionalmente ao valor não comprovado e a duração não comprovada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2014

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos consequentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) – por unanimidade e nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente acórdão – DAR PROVIMENTO PARCIAL à Impugnação, reduzindo a exigência de IRPJ de R\$ 22.642.804,08 para R\$ 22.440.156,58 e reduzindo a exigência de CSLL de R\$ 226.773,20 para R\$ 105.184,70, valores principais sobre os quais são mantidas a multa de ofício de 75% e os juros de mora”.

5. Irresignado, em 03/07/2020 (e-fls. 10160), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 10161/10208), em que, sinteticamente, repisa as razões de Impugnação, adicionando preliminar de nulidade em relação à “inovação fática do lançamento”.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

6. O recurso é tempestivo (e-fls. 10151 e 10160), pelo que dele se conhece. Segue o teor do voto vencido deste Relator, cujo entendimento restou isolado, no que interessa à presente Resolução:

MÉRITO

Participação nos lucros e gratificações recebidas por administradores

7. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“(…)

Com efeito, o Impugnante defende que ‘as remunerações pagas aos diretores da Impugnante são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, na medida em que:

(i) caracterizam-se 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 por fim

(iv) os diretores não possuem total autonomia de decisão ou poder irrestrito de gestão na Impugnante’.

Entretanto, conforme demonstrado no Anexo 1 do TVF, os itens acima glosados não se enquadram como remuneração e seus perceptores têm autonomia de gestão. Confira-se: [transcreve os subitens ‘1.7’ e ‘1.8’, já transcritos no ‘Relatório’ deste Acórdão de 2ª instância, ressaltando os trechos do contrato social relativos ao ‘poder para instalar Assembleia Geral’, ‘exercício da ‘administração da Companhia pela Diretoria Executiva’, à ‘gestão e a representação da Companhia [que] competem à Diretoria Executiva’, que possui ‘autonomia pertinentes aos interesses da Companhia’ e aspectos relativos à ‘remuneração variável’ e à ‘ausência de índices pré-definidos para cálculo de reajuste’, sem contar outros, como ‘deliberar sobre a instalação, transferência ou encerramento de agências, filiais, sucursais, , escritórios ou representações, no País ou no exterior’, ‘definir as funções e responsabilidades de seus membros’, ‘estabelecer critérios específicos para a deliberação de matérias relacionadas às atribuições da Diretoria, quando fixadas pelo Diretor Presidente’, ‘autorizar a aquisição ou alienação de investimentos em participações societárias com terceiros’ e ‘autorizar a alienação de bens móveis e imóveis do ativo permanente, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros’ dentro de certos limites do patrimônio líquido etc.]

Nesse contexto, correto o enquadramento no art. 303 do RIR/1999 que dispõe: [...]

A previsão do art. 303 do RIR/99 também está reafirmado no inciso I do parágrafo único do acima citado art. 357 do RIR/99: ‘[n]ão serão dedutíveis na determinação

do lucro real ... as retiradas ... que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços’.

Por último, mas não menos importante, especificamente em relação à remuneração baseada em ações – Infração ‘C’, cotejada no item 1.8 – , caso o contribuinte tivesse optado por antecipar a vigência [do art. 33] da Lei nº 12.973/2014, conforme facultado pelo art. 75 dessa Lei, haveria a possibilidade de ser deduzida do lucro real. Confira-se: [...]

Entretanto, conforme declarado na ECF do ano-calendário de 2014, o contribuinte optou expressamente por não antecipar a vigência da Lei nº 12.973/2014, logo a incidência plena da previsão do art. 303 do RIR ao caso em apreciação.

Nesse contexto, entendo que restou comprovado pela Fiscalização que as aludidas gratificações e exclusões glosadas não se caracterizam como remuneração habitual, conforme a prova documental” (grifou-se; negritou-se).

8. Inicialmente, a Interessada alega que, em relação à parcela do lançamento relativa à “Participação nos Lucros dos Administradores”, pertinente aos “**diretores não empregados**”, “tais valores já haviam sido incluídos na base de cálculo do IRPJ, tempestivamente, [como] se verifica do laudo pericial contábil, ora anexado (Doc. J, e-fls. 10285/10309 – laudo)” juntado ao Recurso Voluntário. O laudo foi vazado, em síntese, nestes termos:

“3. Participação nos Lucros de Administradores de Diretores não Empregados: R\$ 31.580.170,73.

(...)

No entanto, os valores foram adicionados também para fins de apuração do IRPJ na Linha 37 [da Ficha 09 B, e-fls. 10295, fl. 11 do arquivo do laudo, situando-se a composição da Linha em e-fls. 10298, fl. 14 do arquivo do laudo], ou seja, no ano de 2013, as despesas de provisão de bônus tiveram impacto duplo na apuração do IRPJ, no que tange às adições.

(...)

Referidos registros estão refletidos nos livros contábeis do Santander nos anos de 2013 e 2014, sendo certo que a Adição do valor de R\$ 34.200.000,00 efetuado na Linha 37 da Ficha 9 da DIPJ 2014 (2013) consiste em uma adição extraordinária e definitiva, uma vez que não tem correspondente no resultado de 2013 e, portanto, não se trata da aplicação da mecânica neutra nos termos do Art. 299 do RIR/99.

A totalidade destes valores integraram as verbas tratadas como indedutíveis no ano base de 2013, na medida em que tais valores foram registrados como uma ‘Provisão Pagamento a Administradores 2013 (a ser pago em 2014)’ e tiveram o efeito também nas contas de Despesas com Bônus; Bônus Referenciados; e Desp Pesso-

Participações Administradores que afetaram as adições das Linha 4 e 33 da Ficha 9 da DIPJ 2013(2014): [transcreve a Ficha]

(...)

Vale dizer, fica aqui demonstrado que houve a adição do valor equivalente a R\$ 34.200.000,00, 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 fiscalização, nas Linhas 4 e 33 da DIPJ 2014 (2013). Ou seja, a mesma natureza de despesa afetou a Ficha 9 da DIPJ duplamente.

(...)" (grifou-se).

9. A matéria nem deveria ser analisada nesta 2ª instância de julgamento, eis que as explicações fornecidas durante o procedimento, à vista de 2 TIs específicos, não convenceram a Fiscalização, que incluiu referido montante na base de cálculo do tributo, não tendo sido impugnada na DRJ. De todo modo, a ocorrência será abordada.

10. Em 15/05/2019, foi lavrado TI (e-fls. 7402/7405), em que, dentre outros esclarecimentos, foi solicitado o seguinte:

"ITEM 2. Considerando que o art. 303 e 463 do RIR/99, Decreto nº 3.000/99, dispõem sobre a indedutibilidade das gratificações e participações no resultado atribuídas aos administradores, pede-se para o contribuinte apresentar justificativa e base legal do procedimento adotado, apresentado demais documentos hábeis e necessários para respaldar as alegações".

10.1. Em resposta datada de 22/05/2019 (e-fls. 7412/7414), o Contribuinte respondeu o seguinte:

"Esclarecemos a V. Sa. que, no ano-calendário de 2013, o Banco Santander fez uma adição manual na base de cálculo do IRPJ no valor de R\$ 34.200.000,00 a título de provisão para o pagamento de Participação nos Lucros e Bônus ILP que seriam pagos aos administradores no ano de 2014 (vide aba 'Apuração IRPJ 2013' do Doc Comprobatorio01.zip, e-fls. 7411, arquivo não-paginável).

Esse valor de R\$ 34.200.000,00 não foi adicionado na base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2013 porque não há dispositivo legal que estabeleça que a indedutibilidade dos valores de Participação nos Lucros e Bônus ILP aos Administradores também se aplica a CSLL.

Após isso, no mês de fevereiro do ano-calendário de 2014, foi pago o valor total de R\$ 32.797.834,31 (vide abas '0033_Provisoes (2014)', 'Suporte Provisões (2014)' e 'Apuração IRPJ 2014' do Doc_Comprobatorios01.zip), composto pela soma dos seguintes pagamentos: [...]

Desta forma, tendo em vista que o valor de R\$ 32.797.834,31 contemplava o valor de R\$ 34.200.000,00, e que este foi adicionado de forma manual na base de cálculo do IRPJ em 2013, não houve adição desse valor na base de cálculo do IRPJ do ano de 2014” (grifou-se).

11. Tendo sido oferecidos como resposta alegações e uma planilha, à falta de “documentos hábeis” que os suportassem, como requerido, em 20/09/2019 se lavrou novo TI (e-fls. 7913/7915), nestes termos:

“1. PLA, na resposta de 22/05/2019 ao Termo de Intimação de 15/05/2019, o contribuinte informou que na Linha 37 da Ficha 09 da DIPJ AC 2013, que no valor total da linha, R\$ 8.284.257.234,49, está inserido uma adição manual no valor de 34.200.000,00 referente a Provisão de Pagamento a Administradores (a ser pago em 2014). Pergunta-se:

1.1 – Quais foram os lançamentos contábeis, de partida e contrapartida, referentes a esse valor. Demonstrar. O que significa adição manual.

1.2 – Em qual conta do Lalur – parte B, foi feito o controle da adição e exclusão. Demonstrar”.

11.1. Em resposta datada de 26/09/2019 (e-fls. 7921/7922), o Contribuinte respondeu o seguinte:

“1.1 - Quais foram os lançamentos contábeis, de partida e contrapartida, referentes a esse valor. Demonstrar. O que significa adição manual.

Informamos a V. Sa. que, no decorrer do ano de 2013, não foram efetuados lançamentos contábeis de partida e contrapartida da provisão de PLA a ser paga em 2014 no valor total de R\$ 34.200.000,00.

Este valor foi informado pela área interna do RH no mês de Fevereiro de 2013 e, com esta informação, foi efetuada a divisão em 12 parcelas de R\$ 2.850.000,00 cada, que foram adicionadas mensalmente de forma manual ao Lucro Real entre os meses de Fevereiro/2013 e Dezembro/2013 (a parcela de Janeiro foi adicionada em Fevereiro).

Esclarecemos a V. Sa. que a adição manual é uma adição efetuada no Lucro Real sem vínculo contábil. Isto ocorre porque os valores que estão registrados contabilmente referem-se à Participação nos Lucros a ser paga aos administradores e aos empregados.

Desta forma, tendo em vista que os valores pagos aos empregados são dedutíveis do IRPJ e da CSLL e que os valores pagos aos administradores são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi efetuada essa adição manual em 2013 para oferecer o valor de R\$ 34.200.000,00 a sua tributação.

1.2 - Em qual conta do Lalur - parte B, foi feito o controle da adição e exclusão. Demonstrar.

Esclarecemos a V. Sa. que o valor de R\$ 34.200.000,00 refere-se a uma adição permanente na base de cálculo do IRPJ e, em razão disso, não foi efetuado o seu controle na Parte B do Lalur” (grifou-se).

11.2. Em 30/09/2019, ofereceu “complemento a nossa resposta ao Termo de Intimação em referência, enviada em 25/09/2019” (e-fls. 9750/9751), em que encaminhou “arquivo em formato Excel contendo maiores detalhes sobre a adição manual ao lucro real de 2013 no valor de R\$ 34.200.000,00” (e-fls. 9752, arq. não-paginável), que nada acresce à resposta anterior.

12. Enfim, face à preclusão da matéria, esta sequer deveria ser apreciada. Ainda que tal vicissitude processual fosse superada, à falta de documentação de suporte e de escrituração contábil-fiscal, não há como se atestar a origem e a veracidade da suposta provisão e de seu oferecimento à tributação, não assistindo razão à Interessada ao afirmar que a parcela em comento “já havia sido incluída [...] na base de cálculo do IRPJ”.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese o voto do i. Relator, a Turma, por maioria de votos, entendeu pela realização do procedimento de diligência a fim de que a unidade de jurisdição da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se manifeste sobre as conclusões do laudo pericial contábil (fls. 10.285/10.309), que afirma que houve adição na apuração do imposto em relação aos pagamentos de participações nos lucros aos administradores, nomeadamente pagamentos efetuados a diretores não empregados.

Não há como, em tese, discordar do i. Relator, visto que a Recorrente, intimada por duas vezes durante o procedimento de fiscalização para demonstrar a adição na base de cálculo

do imposto de renda das referidas parcelas, não logrou comprovar a referida adição. De fato, a conduta da Recorrente durante o procedimento de fiscalização evidencia desprezo ao dever de colaboração para com a Administração Tributária.

Tivesse a Recorrente atuado com diligência o resultado poderia ser, inclusive, a inexistência do auto de infração e, conseqüentemente, dos custos de tramitação do presente processo.

Todavia, certo é que a principal finalidade do processo administrativo-fiscal é a de buscar que a eventual Certidão de Dívida Ativa dele decorrente possua os atributos de certeza e liquidez (CTN, art. 204¹).

Não é por outra razão que o Princípio da Verdade Material² é tão prestigiado no âmbito do contencioso administrativo, isto é, trata-se de um vetor para que o julgador administrativo relativize formalismos processuais em prol da verdade efetiva dos fatos. A razão disso é simples, prestigia-se que os fatos sejam idealmente esclarecidos na esfera administrativa, pois no âmbito judicial tal desiderato é acompanhado de custos e tempo adicionais para o Estado e para os contribuintes.

Pois bem, nos debates que culminaram com a decisão da Turma pela realização do procedimento de diligência, sobressaiu o fato novo, materializado com a juntada do laudo pericial contábil (fls. 10.285/10.309), onde constam as seguintes conclusões:

“3. Participação nos Lucros de Administradores de Diretores não Empregados: R\$ 31.580.170,73.

(...)

No entanto, os valores foram adicionados também para fins de apuração do IRPJ na Linha 37 [da Ficha 09 B, e-fls. 10295, fl. 11 do arquivo do laudo, situando-se a

¹ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

² [...] o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade (...). Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Dessa forma, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração detém liberdade plena de produzi-las. MEDAUAR, Odete. A processualidade no direito administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 121.

composição da Linha em e-fls. 10298, fl. 14 do arquivo do laudo], ou seja, no ano de 2013, as despesas de provisão de bônus tiveram impacto duplo na apuração do IRPJ, no que tange às adições.

(...)

Referidos registros estão refletidos nos livros contábeis do Santander nos anos de 2013 e 2014, sendo certo que a Adição do valor de R\$ 34.200.000,00 efetuado na Linha 37 da Ficha 9 da DIPJ 2014 (2013) consiste em uma adição extraordinária e definitiva, uma vez que não tem correspondente no resultado de 2013 e, portanto, não se trata da aplicação da mecânica neutra nos termos do Art. 299 do RIR/99.

A totalidade destes valores integraram as verbas tratadas como indedutíveis no ano base de 2013, na medida em que tais valores foram registrados como uma 'Provisão Pagamento a Administradores 2013 (a ser pago em 2014)' e tiveram o efeito também nas contas de Despesas com Bônus; Bônus Referenciados; e Desp Pessoa-Participações Administradores que afetaram as adições das Linha 4 e 33 da Ficha 9 da DIPJ 2013(2014): [transcreve a Ficha]

(...)

Vale dizer, fica aqui demonstrado que houve a adição do valor equivalente a R\$ 34.200.000,00, 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 fiscalização, nas Linhas 4 e 33 da DIPJ 2014 (2013). Ou seja, a mesma natureza de despesa afetou a Ficha 9 da DIPJ duplamente.(...).

Em resumo, do valor relativo à participação nos lucros de administradores de diretores não empregados: R\$ 31.580.170,73, o referido laudo pericial atesta que houve adição do valor de R\$ 34.200.000,00 efetuado na Linha 37 da Ficha 9 da DIPJ 2014 (2013). Informa ainda que esse registro *consiste em uma adição extraordinária e definitiva, uma vez que não tem correspondente no resultado de 2013 e, portanto, não se trata da aplicação da mecânica neutra nos termos do art. 299 do RIR, de 1999.*

Diante de tais fatos, voto no sentido de CONVERTER O PRESENTE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade de jurisdição da RFB realize procedimento de diligência destinado a analisar os fatos apresentados no laudo pericial contábil (fls. 10.285/10.309) e se manifeste sobre os seguintes pontos:

a) Houve a adição do valor de R\$ 34.200.000,00 na Linha 37 da Ficha 9 da DIPJ 2014 (AC2013);

b) A referida adição decorre da recomposição da base de cálculo do imposto de renda em razão dos pagamentos relativos a participação nos lucros de administradores (diretores não empregados), no valor de R\$ 31.580.170,73;

c) Preste esclarecimentos adicionais que contribuam, a juízo da autoridade responsável pela execução do procedimento de diligência, para esclarecimento dos fatos que motivaram o lançamento de ofício;

d) Elabore relatório conclusivo;

e) Intime a Recorrente para, em querendo, se manifeste no prazo de trinta dias (art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011); e

f) Após, como ou sem manifestação da Recorrente, retornem-se os autos para prosseguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Ílvaro Jung Martins