Escopo

- **Os aspectos legais envolvidos na relação entre uma pessoa jurídica e o seu sócio/executivo (no âmbito da reorganização societária).**

Os aspectos legais decorrentes das relações entre as pessoas jurídicas envolvidas numa reorganização societária já foram abordados em aulas anteriores.

A pertinência e a relevância do tema

- A definição dos tributos que incidem sobre os valores pagos pela empresa aos seus **sócios, acionistas e administradores** está diretamente relacionada ao **modelo de contratação** e às **características de cada componente do pacote de remuneração**.
- A depender do modelo de contratação, ou da organização societária eleita pela empresa, **algumas políticas de remuneração ou contratação podem não ser aplicáveis**.
- Não são raros os casos em que, no transcorrer de uma reorganização societária, são identificadas **contingências** decorrentes de riscos legais relacionados à forma de contratação e/ou remuneração de sócios, acionistas e administradores.
- A tributação é um indutor de conduta; se a reorganização societária permite reduzir a carga fiscal ela será considerada (planejamentos tributários).

Formas de Contratação

A. Pessoa física com vínculo de emprego ("empregado")

- Requisitos legais (art. 3º da CLT): pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

B. Pessoa física sem vínculo de emprego ("autônomo")

- Ausência de qualquer um dos elementos acima, em especial o da "subordinação".
- Modelo aplicado nos cargos de gestão/administração ("diretor estatutário").

C. Pessoa jurídica ("PJ")

- Requisitos legais: assunção do risco da atividade econômica (contas de consumo, mão-de-obra, independência econômica = propósito negocial).

O modelo de contratação não é escolhido pelas partes; é reflexo do relacionamento entre elas.

Modelos de remuneração (usuais)

A. Empregado
- Fixa = salário (mensal, piso da categoria);
- Benefícios (alimentação, saúde, transporte);
- Variável: Comissão, Bônus, PLR, Prêmio, Pagamentos baseados em ações.

B. Autônomo
- Fixa = pró-labore (mensal, acordo entre as partes);
- Benefícios (alimentação, saúde, transporte, veículo);
- Variável = Bônus, PLR*, Pagamentos baseados em ações.

C. Pessoa jurídica
- Fixa = nota fiscal (acordo entre as partes);
- Variável = nota fiscal (acordo entre as partes).

Processo nº	13888.724740/2016-14
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2201-004.538 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	05 de junho de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes	NG METALÚRGICA S.A. E OUTRO
	FAZENDA NACIONAL

JÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. PEJOTIZAÇÃO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

É procedente o lançamento de ofício das contribuições que incidem sobre o pagamento de remuneração a segurados contribuintes individuais quando comprovado nos autos que a empresa autuada utilizou-se do artifício simulatório consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas (diretores não empregados), conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoas jurídicas.

E a validade da terceirização da atividade fim?

E a validade do art. 129 da Lei nº 11.196/15?

Impacto econômico – remuneração x contratação

A. Empregado

- Parcelas de natureza remuneratória: IRRF (até 27,5%) + INSS (25% a 31,8%, a depender da atividade econômica da empresa)

B. Autônomo

- Parcelas de natureza remuneratória: IRRF (até 27,5%) + INSS (20%)

C. Pessoa jurídica

- Parcelas que configuram receita/faturamento: eventual retenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

Contratação e Remuneração – Sócios e Acionistas

1. Que não prestam serviços à sociedade (remuneração do capital)

- Pessoa física: lucros/dividendos e/ou JCP
- Pessoa jurídica: lucros/dividendos e/ou JCP
  - Requisito: demonstração de resultado positivo passível de distribuição.

- **Se S.A.**: Dividendos com distribuição mínima e proporcional ao capital (ações ordinárias *vs* ações preferenciais – até 50% do capital social – (i) prioridade na distribuição de dividendo, fixo ou mínimo; (ii) prioridade no reembolso de capital, com ou sem prêmio; ou (iii) acumulação das duas vantagens). JCP proporcional ao capital, observado o teto da variação pela TJLP.

- **Se Ltda.**: Dividendos com distribuição conforme contrato social (inclusive desproporcional) - artigo 1.007 do Código Civil. JCP proporcional ao capital, observado o teto da variação pela TJLP.

2. Que prestam serviços à sociedade (remuneração do capital e do trabalho)

- pessoa física: lucros/dividendos/JCP + remuneração fixa (pró-labore)
- pessoa jurídica: lucros/dividendos/JCP + remuneração fixa (nota fiscal)

x A ausência de remuneração fixa desqualifica a natureza dos dividendos (SC Cosit 120/2016).

x Não é permitida a contratação de PJ para o cargo de administração em S.A.

x Avaliar se a contratação da PJ do sócio não afronta as normas de governança (código de ética, *compliance* e relacionamento com partes Interessadas).

x Não é elegível ao recebimento de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR – Lei nº 10.101/00).

Dividendos

- **Isentos de Imposto de Renda** (artigo 10 da Lei 9.249/95) e **não configuram remuneração para fins da incidência das contribuições previdenciárias** (artigo 12, inciso V, alínea "f", da Lei 8.212/91 e artigo 201, §§1º e 5º, incisos I e II, do Decreto 3.048/99).

- **Distribuição desproporcional**: Soluções de Consulta nºs 46/10 e 56/19

✓**Requisitos para a distribuição desproporcional**:

- Escrituração contábil regular, que comprove a existência de lucro (submetido à tributação, quando aplicável);
- Finalidade exclusivamente de retribuir o capital investido (segregação da remuneração por prestação de serviços – Ac. nºs 9202-006.226 e 2301-004.133);
- Previsão em contrato social e deliberação em ata (critérios adotados).

JCP

Enquanto existir...

STJ
REsp nº 1.200.492-RS

LUCROS OU DIVIDENDOS:	*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO:*
Em relação ao beneficiário: não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte pagadora nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (art. 10, da Lei n. 9.249/95).	*Em relação ao beneficiário: estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte na data do pagamento do crédito ao beneficiário (art. 9°, §2°, da Lei n. 9.249/95).*
Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).	*Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9°, caput, da Lei n. 9.249/95).*
Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).	*Podem, facultativamente, integrar o valor dos dividendos para efeito de a sociedade obedecer à regra do dividendo obrigatório (art. 202, da Lei n. 6.404/76).'*
Têm limite máximo fixado apenas no estatuto social ou, no silêncio deste, o limite dos lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 da Lei n. 6.404/76.	*Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9°, caput, da Lei n. 9.249/95).*
Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).	*Estão condicionados à existência de lucros no dobro do valor dos juros a serem pagos ou creditados (art. 9°, §1°, da Lei n. 9.249/95).*

"(...) uma vez que o STJ entendeu que os Juros sobre Capital Próprio não tem a natureza jurídica de dividendo, não seria possível aplicar a norma do artigo 1007 do Código Civil que estabelece a distribuição de lucros de forma desproporcional." (Ac. 2202-004.588, de 04.07.2018)

Contratação e Remuneração – Administradores

Remuneração do trabalho

- Pessoa física: remuneração fixa e variável
- Pessoa jurídica: vedado em S.A.
  não recomendado em Ltda.

- Remuneração variável (usual)

✓**Curto prazo**: PLR (empregado) ou Bônus (autônomo)

✓**Longo prazo**: pagamentos baseado em ações (empregado ou autônomo).

Pagamentos baseados em ações

- Art. 168, §3º da LSA permite a sua adoção, mas sem apontar qualquer espécie de requisito legal;
- Art. 33, Lei nº 12.973/14 trata da dedutibilidade das despesas relacionadas a programas de remuneração baseados em ações (sem apontar os requisitos necessários à sua configuração).
- A jurisprudência consolidou entendimento quanto as características que devem estar presentes para afastar a configuração de remuneração:
  - ✓ **Finalidade** (não retribuir o trabalho);
  - ✓ **Facultatividade** (opção do beneficiário receber as ações);
  - ✓ **Onerosidade** (o beneficiário deve dispor de recursos próprios);
  - ✓ **Risco** (o beneficiário deve correr o risco de perder o investimento).

Modalidades

	Finalidade	Facultatividade	Onerosidade	Risco
Opção de compra de ações (*Stock Option*)	Compartilhar o risco do negócio, com a possibilidade de auferir ganhos.	Adesão ao programa + Aquisição das ações	Sim, de acordo com o Programa	Sim
Concessão de ações (*Restricted Shares*)	Remunerar	Adesão ao programa	Não	Não
Concessão de valor baseado na valorização das ações (*Phantom Shares*)	Remunerar	Adesão ao programa	Não	Não

Stock Option Plan – Introdução e Conceito

Conceito: políticas alternativas para remuneração de colaboradores, empregados e executivos da empresa.

Principais vantagens: facilita a retenção de colaboradores importantes para e empresa, incentivando uma permanência de longo prazo.

Objetivos: estabelecer metas por performance dos colaboradores, que passam a ter uma participação direta no desempenho da companhia (fracasso/sucesso).

Forma de pagamento: o pagamento é feito a partir da concessão de instrumentos patrimoniais ao colaborador (ações ou opção de compra de ações).

Stock Option Plan - Momentos relevantes

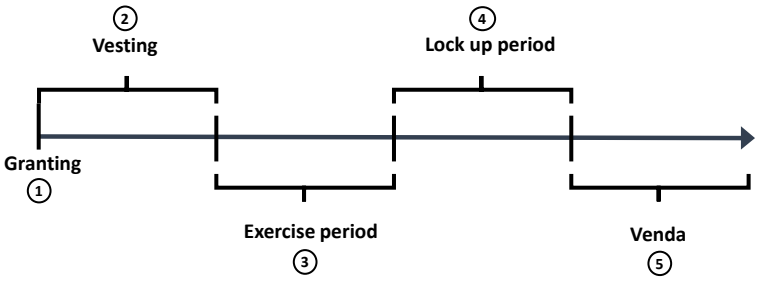
① **Granting:** outorga do plano, das condições e critérios que deverão ser atendidos pelo colaborador. Precificação das ações e opções.

② **Vesting**: período em que o colaborador deverá preencher os requisitos para ficar apto a adquirir ações em uma data futura.

③ **Exercise period**: momento em que o colaborador fica apto a exercer a opção de compra das ações, mediante desembolso de recursos próprios.

④ **Lock up period**: período em que o colaborador fica impossibilitado de vender ou transferir as ações adquiridas (não é um requisito obrigatório).

⑤ **Venda**: momento em que o colaborador vende as ações adquiridas para terceiros.



Stock Option Plan - Questões Tributárias Relevantes

- **Na perspectiva da pessoa jurídica:**
  - As despesas com a outorga do plano são dedutíveis?
  - Em que momento se pode deduzir?
  - Qual é a base de cálculo?
- **Na perspectiva do colaborador:**
  - As ações (ou opções) devem ser tributadas?
  - Em que momento se deve tributar?
  - Qual é a base de cálculo?

Cenário anterior à Lei nº 12.973/14 – Legislação Aplicável

- **Previsão no artigo 168, §3.º da Lei nº 6.404/76:**

  "Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

  § 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle."

- **Posição dos contribuintes:** caráter mercantil dos planos (participação do colaborador nos riscos do negócio).
- **Posição do fisco:** caráter remuneratório dos planos (contraprestação aos serviços prestados)

Cenário posterior à Lei nº 12.973/14 – Legislação Aplicável

➢ **Lei 12.973/2014:**

*"Art. 33. **O valor da remuneração** dos serviços prestados por empregados ou similares, **efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações**, **deve ser adicionado ao lucro líquido** para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados. (Vigência)*

*§ 1º A remuneração de que trata o caput será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou **depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções**, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.*

*§ 2º Para efeito do disposto no § 1º , **o valor a ser excluído será**:*

I - o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro; ou

*II - **o reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial**, quando a liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais."*

Cenário posterior à Lei nº 12.973/14 – Legislação Aplicável

➢ **Principais mudanças:**

- Trata o pagamento baseado em ações como remuneração;
- Permite a dedução das despesas incorridas com o plano;
- Determina que a dedução deve ocorrer apenas no momento da entrega dos instrumentos patrimoniais (ações ou opções).

Jurisprudência

Requisito	RFB e CARF	Judiciários Trabalhista e Federal
Finalidade	A concessão gratuita das opções denota o caráter salarial do benefício.	**A concessão gratuita não denota, por si, a finalidade do benefício.**
Facultatividade	A adesão e o exercício devem ser formais.	Idem.
Onerosidade	O beneficiário deve dispor de recursos próprios para o exercício das opções.	Idem.
Risco	O beneficiário deve correr o risco de perder (e não apenas de deixar de ganhar: *strike price*, *vesting* e *lock up*).	**Qualquer risco afasta a configuração da remuneração.**

Jurisprudência do CARF

- **Natureza mercantil X natureza remuneratória:** como não havia previsão em lei sobre o tratamento dos planos de pagamento em ações antes da edição da Lei 12.973, o CARF passou a fazer uma análise individual de cada caso, exigindo alguns requisitos para que o plano pudesse ser tratado como um instrumento mercantil:

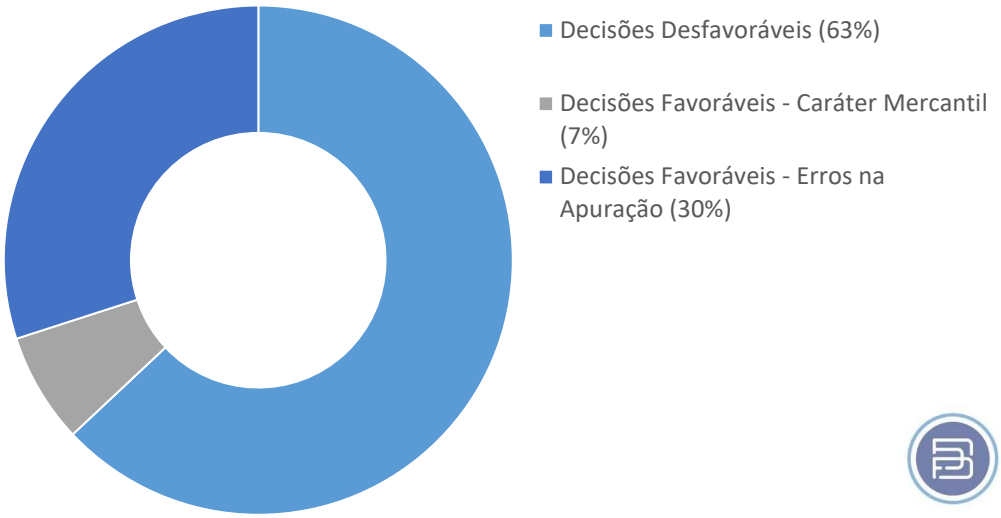
1. O plano deve ser facultativo;
2. Existência de custo financeiro para o participante/onerosidade;
3. Existência de risco para o empregado/risco típico de acionista (ou seja, inexistência de certeza do ganho financeiro futuro).
4. Não pode ser habitual.
5. Presença de lock-up;

Jurisprudência do CARF

- **Resumo das decisões mapeadas (2012 a 2020): 50 Acórdãos do CARF.**
  - Decisões desfavoráveis (32 decisões):
    - Caráter Remuneratório: ausência de risco ao colaborador, ganho certo, baixa onerosidade, critérios relacionados ao trabalho prestado, etc.;
    - Base de cálculo: *spread* (preço pago *(–)* valor de mercado no exercício)
    - Momento da tributação: exercício da opção.
  - Decisões favoráveis (18 decisões):
    - Caráter mercantil: maioria até 2015.
    - Caráter Remuneratório: a partir de 2016, a maioria entende ser salário, mas cancelou o auto por conta de erros na apuração da obrigação tributária.

Jurisprudência do CARF

- Decisões CARF – 2012 a 2020:



Jurisprudência do TRF3

Panorama atual dos planos de stock option

Decisão recente em favor dos contribuintes não é isolada e está em linha com uma série de outras decisões

Por Cristiane Matsumoto e Lucas Oliveira

19/04/2021 05h01 - Atualizado há 2 meses

Valor Econômico

"Stock options correspondem à opção de compra futura de ações da empresa pelo empregado, por valor prefixado, em geral abaixo do preço de mercado, após período de carência previamente estipulado. Neste raciocínio, o acréscimo patrimonial percebido ao final decorre de contrato mercantil e não da remuneração pela força de trabalho do empregado, ***o que afasta a incidência da contribuição previdenciária estabelecida pelo artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91****"*

Decisões Judiciais

- **Cenário mais favorável aos contribuintes:**
  - Apelação nº 5003801-81.2018.4.03.0000 (TRF3) – 12.9.2018 (DES. CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IRPF. PLANO DE OUTORGA DE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES. "STOCK OPTIONS". NATUREZA REMUNERATÓRIA. AFASTAMENTO. GANHO DE CAPITAL. PREVALÊNCIA. TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA ALIENAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIO. POSSIBILIDADE." 3. ***Se o preço das ações no exercício da opção de compra supera o da contratação, por certo que essa valorização decorre de meras contingências do mercado acionário e não do trabalho desenvolvido pelo participante****, motivo pelo qual se afasta a natureza remuneratória do ganho em questão. 4.* ***Se o exercício da opção de compra das ações envolve o desembolso de valores para a quitação do preço avençado, é evidente que essa operação representa um ônus financeiro para o participante, inexistindo espaço para cogitações acerca de eventual ganho patrimonial*** *passível de tributação pela alíquota progressiva do imposto de renda. 5. O imposto de renda deve incidir sobre o ganho de capital auferido pelo participante por ocasião da venda de suas ações, no caso, representado pela diferença entre o valor da alienação e o da aquisição. 6. Agravo de instrumento desprovido."*

Decisões Judiciais

- Apelação nº 5000421-83.2018.4.03.6100 (TRF3) – 20.2.2020 (DES. MARLI MARQUES FERREIRA)

"MANDADO DE SEGURANÇA. PLANO DE INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL ACIONÁRIO. OUTORGA DE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES. " STOCK OPTION PLAN". REMUNERAÇÃO DECORRENTE DE CONTRATO DE TRABALHO. NÃO CONFIGURADA. CONTRATO DE NATUREZA MERCANTIL. GANHO DE CAPITAL. ALÍQUOTA DE 15%. APELAÇÃO PROVIDA. (...)4. Ademais, ***o empregado que adere ao Plano não recebe as ações da empresa de forma gratuita. Na verdade, desembolsa um valor para adquirir os títulos, constituindo oportunidade de investimento. Portanto, não há como considerar tal procedimento como contraprestação pelo trabalho prestado****. 5. Presentes, portanto,* ***a voluntariedade na adesão, onerosidade na outorga das ações e risco quanto à variação de preço das ações, características típicas de um contrato mercantil. 6. O titular desse direito deve ter a faculdade de utilizá-lo segundo e quando entender conveniente****. Assim, o fato gerador do imposto de renda* ***se dá na alienação das ações em valor superior ao da aquisição****, na forma de ganho de capital (diferença positiva entre o preço de alienação das ações e o correspondente custo de aquisição) sujeito à tributação pelo imposto de renda à alíquota de 15% (quinze por cento). 7. Apelação provida, para conceder a segurança."*

Decisões Judiciais

- Agravo de Instrumento nº 5000453-55.2018.4.03.0000 (TRF3) – 20.12.2018 (DES. ANTONIO CARLOS CEDENHO)

"PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO COMO RENDIMENTO DO TRABALHO. EXIGÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. INVIABILIDADE. AUSÊNCIA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. I. A aplicação de multa pela ausência de retenção de IR sobre o exercício de opção de compra de ações como se fosse rendimento do trabalho não procede em juízo de cognição sumária. (...) V. De qualquer maneira, independentemente da visão panorâmica do tema, ***a opção de compra de ações não caracteriza rendimento do trabalho, a ponto de a companhia se obrigar a reter na fonte o imposto de renda, conforme as alíquotas da tabela progressiva*** *(artigo 43 do Decreto n° 3.000/1999). VI. Como se extrai da literatura especializada e da própria introdução dos planos de outorga,* ***eles objetivam atrair, reter e estimular profissionais de alto nível, mediante a oportunidade de participação no capital social****. O executivo que venha a exercê-la possui maior interesse no sucesso do empreendimento econômico, colhendo diretamente os lucros de gestão mais engajada. VII.* ***O acesso ao programa não significa retribuição por serviços executados, mas uma forma de enraizamento na empresa através da assunção de um autêntico investimento. Apesar de a opção estar situada em relação de emprego ou de trabalho autônomo, ela não deixa de representar uma aplicação da poupança dos administradores, que, assim como os investidores em geral na área de derivativos, estão sujeitos a ganhos ou perdas****."*

Planos de PPLR

- Regulamentados pela Lei nº 10.101/00 (isenção para o recolhimento das contribuições previdenciárias e encargos trabalhistas + tributação exclusiva IRPF).

- Acordo firmado entre empregador e sindicato ou com comissão eleita pelos empregados (e consentimento do sindicato).

✓ Requisitos materiais:

- Metas claras e objetivas (definição das métricas para a distribuição de valores) que incentivem o incremento da produtividade; e
- Periodicidade (quantidade de pagamentos – até 2 por ano).

✓ Requisitos formais:

- Definição do instrumento de negociação (convenção coletiva, acordo coletivo ou acordo por comissão);
- Elegibilidade (localidade dos empregados beneficiados e eleição da entidade sindical representativa);
- Instrumentos de aferição (forma de mensuração das metas); e
- Vigência (período de apuração).

Planos de PPLR

- Tributação
  - Imposto de renda: valores pagos a título de PPLR se qualificam como rendimento ordinário, sendo a fonte pagadora responsável por reter e recolher o IRRF – art. 3, § 5º, da Lei nº 10.101/00.
  - Contribuição previdenciária: valores pagos a título de PPLR não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias – art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91.
- Dedutibilidade
  - As despesas com pagamento de PLR de empregados são dedutíveis na apuração do IRPJ/CSLL - art. 3º, §1º da Lei nº 10.101/00, não se estendendo aos diretores sem vínculo empregatício.

Bônus

- Bônus não possuem definição legal específica. Em geral, representam:
  - valores pagos, eventual ou periodicamente, mediante o atingimento de metas específicas e determináveis, que podem ser previamente estabelecidas (bônus de desempenho / performance pago pelo trabalho como forma de incentivo ao desempenho funcional).
  - Também podem ser pagos em variadas situações e com diferentes finalidades, como bônus de contratação, retenção, dentre outros.
- O pagamento do bônus habitual enseja a incidência de FGTS, contribuições previdenciárias e IRRF.

Bônus

- **Entendimento do CARF**

Pagamento de bônus de maneira eventual não integra o salário-de-contribuição e, consequentemente, não há incidência de contribuições previdenciárias (item "7", "e", do § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991)

Critério de habitualidade - mas afinal o que é eventual?

- *é eventual o pagamento efetuado pela empresa a título de bônus gerencial quando não caracterizado periodicidade ou habitualidade anual nos pagamentos; três pagamentos mensais a título de bônus gerencial em um período de 5 anos evidencia a eventualidade de tais ganhos* (Acórdãos nºs 2403-002.244 e 2403-002.243)
- *bônus é devido pelo simples fato da atuação de cada um dos profissionais como Presidente e Diretores, respectivamente, o que corrobora o caráter salarial da verba, concedida que foi '"pelo" trabalho executado* (Acórdão nº 2202-004.816)
- *o requisito habitualidade não se refere ao número de vezes ou parcelas que o diretor estatutário não empregado recebe o Bônus de Desempenho dentro do mesmo exercício contábil/fiscal, e sim à continuidade da política do sistema de recompensa a se repetir a cada exercício ao longo do seu mandato (*Acórdão nº 2402-006.979)

Bônus de diretores

- Diretores empregados: contratados mediante contrato de trabalho, com vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT").
- Diretores estatutários: contratados mediante eleição, de acordo com as regras do Contrato Social ou Estatuto social, sem relação de emprego.
- Os valores pagos aos diretores estatutários podem ser classificados juridicamente como **"bônus"**.
  - São importâncias devidamente disciplinadas em contrato e, diferentemente da remuneração devida como contraprestação pelo trabalho propriamente dito, somente são pagas conforme o alcance de metas corporativas pré-estabelecidas.
- Natureza diversa das gratificações e prêmios, os quais constituem liberalidades do empregador que buscam de forma ampla, recompensar o trabalhador por eficiência ou por assiduidade.

Dedutibilidade do bônus de diretores do IRPJ

- Para que uma despesa seja considerada dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **dois requisitos** devem ser observados:

1. A despesa deve atender à regra geral de dedutibilidade prevista no artigo 311 do RIR/18; e
2. A dedutibilidade deve estar autorizada (não vedada) por regras específicas e objetivas.

Primeiro requisito – Regra geral de dedutibilidade

- À luz do artigo 311 do RIR/18, as despesas consideradas dedutíveis são aquelas **necessárias**, **usuais** e **normais** ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica:

- ✓ Cumprimento do **requisito genérico** de dedutibilidade da base de cálculo do IPRJ e CSLL:
  - O estabelecimento de metas e o pagamento de remuneração aos diretores, previamente acordada, de forma proporcional ao atingimento de metas é um dispêndio **necessário**, **usual** e **normal** de uma grande empresa.

Segundo requisito – Restrições legais

- Os artigos 315, 368, parágrafo único, incisos I e II, e 527, do RIR/18 disciplinaram os requisitos legais específicos para dedução da remuneração paga aos administradores da pessoa jurídica.

- A interpretação que prevalece segundo esses dispositivos é no sentido de **uma vedação à dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ de remunerações variáveis**, assim entendidas todas aquelas que não corresponderia a um *pro labore mensal*, em valor fixo pago aos administradores.

Jurisprudência do CARF

- **CARF, Acórdão nº 1402-002.412, sessão de 25 de abril de 2017:**

"PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000.
Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 **são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de bônus, gratificações e de participação no lucro a administradores.** A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário".

- **CARF, Acórdão nº 1301-003.359, sessão de 15 de outubro de 2018:**

"BÔNUS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE**. São indedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica que não correspondam a remuneração mensal fixa por prestação de serviços.** DESPESAS COMPROVADAS. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis as despesas operacionais cuja efetivação esteja comprovada nos autos, ainda que por amostragem, desde que também sejam necessárias e usuais à atividade do Contribuinte".

Posição do contribuinte

- As regras que estabelecem a indedutibilidade da remuneração variável paga por sociedade a seus sócios, diretores e administradores (arts. 315 e 527 do RIR/18) foram tacitamente revogadas pela Lei 9.430/96.
- A manutenção das normas relativas à indedutibilidade das participações de resultados pagas a sócios, diretores e administradores mostra-se incompatível com a sistemática atual do sistema tributário brasileiro.
- O valor pago a título de bônus não constitui liberalidade, tendo em vista que estão contratualmente vinculados a padrões e metas corporativos previamente estabelecidos.
- A restrição referente à dedutibilidade só seria aplicável às "retiradas", e não à remuneração de administradores não sócios.
- Esses argumentos favoráveis à dedutibilidade ganham ainda mais força no caso de diretores empregados, uma vez que os pagamentos são efetuados a pessoas físicas contratadas como empregadas e sujeitas ao regime da CLT.

Dedutibilidade do bônus de diretores da base de cálculo da CSLL

- A CSLL é um tributo diferente do IRPJ, sendo equivocado presumir que ambas as bases de cálculo seguem necessariamente as mesmas regras e restrições.

- Admitindo-se a validade das limitações impostas à dedutibilidade dos valores pagos a título de bônus aos diretores, essas limitações não deveriam, necessariamente, ser aplicáveis à CSLL.

Jurisprudência do CARF

- **Acórdão CSRF nº 9101-004.640 (15.1.2020)**

EMENTA
"CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÃO. IN RFB 1700. ANEXO I Conforme Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, não há adição à base de cálculo da CSLL dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias."

TRECHO DO VOTO
"O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica tem base de cálculo distinta, em observância ao artigo 153, da Constituição Federal e à legislação federal aplicável a este imposto. A falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é evidenciada pelo artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, in fine, que dispõe que são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, verbis: (...) O artigo 57 apenas unificou os regimes de apuração dos tributos, para que a apuração do IRPJ por um dos regimes (lucro real, arbitrado ou presumido) tivesse por consequência a obrigatória apuração da CSLL no mesmo regime. Mas tal previsão não altera a base de cálculo da CSLL, e nem poderia diante da previsão constitucional e legal específica para sua exigência. Acrescento que **não há norma específica determinando a adição, à base de cálculo da CSLL, quanto à Participação nos Lucros ou Resultados e Remuneração Excedente pagas aos administradores**."

Jurisprudência do CARF

- **Acórdão CARF nº 1401.003.274 (20.3.2019)**

EMENTA
"DESPESAS. GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE. Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, são dedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica"

TRECHO DO VOTO
"Por outro lado, **o entendimento aplicável ao IRPJ não pode ser estendido à CSLL** uma vez que (i) a referida contribuição possui base de cálculo própria, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e (ii) não há dispositivos na legislação tributária que determinem a adição do valor pago a título de participações nos lucros aos administradores para fins de apuração do resultado ajustado, consoante item nº 85, do Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017".

Bônus de diretores - Conclusão

- IRPJ: Há discussão, havendo posicionamentos defendendo tanto a dedutibilidade quanto a indedutibilidade, tendo como base os artigos 315, 368, parágrafo único, incisos I e II, e 527, do RIR/2018 e o Parecer Normativo nº 48/1972 da Secretaria da Receita Federal.

- CSLL: É um tributo distinto do IRPJ, devendo ser analisado conforme sua legislação própria. O entendimento, conforme a legislação e jurisprudência analisada, é pela possibilidade de dedução do bônus pago a diretores da base de cálculo da CSLL.

Outras verbas

- **Verbas geralmente pagas em virtude de reorganizações societárias:**

✓**Prêmio**: isento de tributação previdenciária na hipótese de (i) ter como beneficiário um empregado (CLT); (ii) não ter sido objeto de prévio pacto; e (iii) decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado (art. 457, §4º da CLT + art. 28, §9º, "z" da Lei nº 8.212/91).

✓***No compete***: não se sujeita à tributação previdenciária na hipótese de ser pago (i) a trabalhador que possuía acesso a informações estratégicas da empresa, (ii) com base no período de quarentena e (iii) com base na remuneração percebida pelo trabalhador.

Alterações Promovidas pelo PL nº 2.337/2021 – Requisitos de Dedutibilidade dos *Stock Option Plans*

Redação Anterior do Art. 33 da Lei nº 12.973/2014	Proposta de Nova Redação
As despesas relacionadas ao SOP só se tornam dedutíveis após liquidadas em caixa ou com a emissão definitiva de instrumentos patrimoniais. Assim, as despesas só serão dedutíveis quando forem efetivamente liquidadas.	A nova redação adiciona a hipótese de SOP para dirigentes e administradores sem vínculo empregatício, mas mantém o momento da dedutibilidade depois da liquidação em caixa.

- O PL nº 2.337/2021 inova ao adicionar alguns requisitos para a dedutibilidade no parágrafo 3º do artigo 33.

- De acordo com o substitutivo mais recente, os valores só serão dedutíveis se, cumulativamente:
  I. Decorrerem de serviços prestados à PJ e que sejam necessários à sua atividade;
  II. Integrarem a base de cálculo de contribuições previdenciárias apuradas pela PJ; e
  III. A PJ beneficiária assumir o ônus da remuneração.

Alterações Promovidas pelo PL nº 2.337/2021 – Requisitos de Dedutibilidade dos *Stock Option Plans*

- O PL nº 2.337/2021 também traz a possibilidade de compra de ações de controladora ou outra empresa sob controle societário comum, em até dois anos da data da outorga.

- A base de cálculo nas hipóteses de incidência de contribuições previdenciárias e encargos trabalhistas será, alternativamente:
  I. O valor pago, quando o pagamento se der por caixa ou ativo financeiro;
  II. A diferença entre o valor de mercado na data do exercício e o preço de exercício da opção de compra, quando a liquidação se der por instrumento patrimonial; ou
  III. O valor de mercado do instrumento patrimonial na data da liquidação quando esta se der sem o pagamento de contrapartida (ou seja, sem onerosidade).

- No caso de opções de compra, a base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias e encargos trabalhistas será o valor justo da opção na data da outorga, corrigido pelo IPCA.

Siga a ABDF nas mídias sociais
@abdfifabrasil
@abdf_ifabrasil
@abdfifabrasil
ABDF Direito Financeiro
www.abdf.com.br