



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720244/2018-60</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.298 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	COSAN S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes, para retificar a ementa do Acórdão nº **9101-007.015** nos seguintes termos:

*PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO PAGAS A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.*

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para aclarar que o conhecimento parcial do recurso se limita à “participação no resultado” e retificar a ementa do Acórdão nº 9101-007.015 excluindo a palavra “gratificação”.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração (fls. 2.007/2.012) opostos pela contribuinte acima identificada em face do Acórdão nº **9101-007.015** (fls. 1.919/1.988), o qual conheceu parcialmente o recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento com base na seguinte ementa:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

Despacho de fls. 2.094/2.101 deu parcial seguimento aos embargos nos seguintes termos:

[...]

**a) OBSCURIDADE/OMISSÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO ACERCA DO CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL**

No âmbito do presente tópico, a Embargante aponta vício no acórdão embargado, alegando, em síntese, o que segue:

11. No tópico "Dedutibilidade dos Pagamentos Realizados aos Diretores Empregados do Recorrente" do Recurso Especial, a Embargante demonstrou a necessidade de reforma do entendimento firmado no acórdão recorrido no sentido de que "as gratificações e participações pagas aos administradores, sem ressalva quanto ao vínculo, não são dedutíveis na apuração do lucro real afinal, a natureza dessas atribuições não é modificada em função do vínculo empregatício ou estatutário" (f 1. 1.480 dos autos).

12. Isso porque, nos termos dos acórdãos paradigmas nº 9202-009.801 e nº 108.06.633, o enquadramento de diretores empregados como "administradores" e conseqüente indedutibilidade de gratificações e PLR pagas exige a comprovação da

ausência dos elementos da relação de emprego, o que não se verifica no presente caso.

13. Ocorre que, ao analisar o conhecimento da matéria em questão, o voto vencido (vencedor quanto ao conhecimento) concluiu por restringi-la aos pagamentos de PLR, deixando de conhecê-la quanto às gratificações.

14. Referida restrição, contudo, constou apenas do parágrafo de conclusão do voto vencido na parte do conhecimento, não havendo qualquer justificativa/explicação nas razões de decidir. Confira-se:

(...)

15. Ora, é evidente que, ao assim proceder, incorreu o acórdão embargado nos vícios de obscuridade e omissão, uma vez que restringiu o conhecimento do Recurso Especial aos pagamentos de PLR (conta contábil 3040601002— montante glosado de R\$ 7.936.324,04), sem trazer qualquer motivo para o não conhecimento quanto às gratificações (conta contábil 3040603005 — montantes glosados de R\$ 791.968,70 e R\$ 256.803,06).

16. Desse modo, resta demonstrada a obscuridade/omissão do acórdão embargado, a qual deverá ser sanada por esta C. CSRF, com o consequente conhecimento da matéria "Dedutibilidade dos Pagamentos Realizados aos Diretores Empregados do Recorrente" também quanto às gratificações.

Cumpra de pronto transcrever parcialmente o exame de admissibilidade levado a cabo no voto condutor quanto ao conhecimento do recurso especial da ora embargante, da lavra do Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, que restou vencido no mérito (sublinhou-se):

[...]

Nota-se, assim, que o despacho de negativa dos embargos - parte integrante do conteúdo decisório - esclareceu que a indedutibilidade restou mantida tão somente pelo fato dos diretores beneficiários das gratificações/participações figurarem como administradores, pouco importando o vínculo empregatício firmado entre eles e a empresa.

Esse racional foi objeto de questionamento no recurso especial, sob a matéria DEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS AOS DIRETORES EMPREGADOS DO RECORRENTE, que foi admitida com base nos Acórdãos paradigmas nºs 9202-009.801 e 108-06.633.

Do primeiro paradigma (Acórdão nº 9202-009.801) transcrevo as seguintes passagens:

(...)

Como se vê, o primeiro paradigma, também analisando infração de glosa de PLR para Diretores, considerou imprescindível aferir a existência de vínculo empregatício, notadamente a subordinação hierárquica. Adotando esta premissa, e tendo constatado a presença deste elemento, o direito à dedutibilidade restou assegurado no caso ora comparado. É justamente nesse ponto, ou seja, na relevância ou necessidade de aferir o vínculo de emprego dos Diretores, que vislumbra-se o alegado dissídio.

O segundo paradigma (Acórdão nº 108-06.633), por sua vez, registra em sua ementa que para averiguar-se a dedutibilidade dos pagamentos feitos a diretores em valores superiores à remuneração estipulada em assembleia, faz-se necessário perquirir a manutenção do vínculo empregatício, conforme se extrai do Enunciado TST 269.

O relatório do voto, contudo, esclarece que as parcelas pagas em valor superior à remuneração estabelecida em assembleia resumem-se a férias e complementos desta derivados. E tais pagamentos, segundo o voto, traduzem-se em remuneração, plenamente dedutível, com a ressalva de que os beneficiários mantinham contrato de trabalho com a recorrente, percebendo valores pelos serviços e funções que exerciam, além de formalmente diretores.

Tratou o segundo julgado, portanto, de caso distinto, envolvendo remuneração de diretores (e não gratificação ou PLR), o que prejudica o conhecimento recursal ante a dessemelhança fática dos acórdãos cotejados.

(...)

#### Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte, apenas em relação à matéria “dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores empregados”, restringindo a discussão à glosa do montante de R\$ 7.936.324,04 (conta contábil 3040601002 – Participação Resultado - PPR).

Dos termos acima transcritos do voto condutor do acórdão embargado se extrai que o cotejamento dos acórdãos paradigma (nºs 9202-009.801 e 108-06.633) em relação ao acórdão recorrido no âmbito da matéria “*dedutibilidade dos pagamentos realizados aos diretores empregados*” foi devidamente levado a cabo, tanto na ótica das participações nos resultados quanto das gratificações, não se verificando a omissão apontada.

Veja-se, neste sentido, que nos trechos transcritos do “*Termo de Constatação e Verificação Fiscal*” consta confirmação de que “*o total utilizado para a presente lavratura, corresponde a soma de dos quadros acima; a qual representa as despesas com bônus, gratificações e participações no resultado pagas a Dirigentes e Administradores, não adicionadas no LALUR para o ano calendário 2013, infringindo o art. 303 do RIR*”. E que, referindo-se ao “*despacho de negativa dos embargos*” opostos em face do acórdão então recorrido, consta que ali se “*esclareceu que a indedutibilidade restou mantida tão somente pelo fato dos diretores beneficiários das gratificações/participações figurarem como administradores, pouco importando o vínculo empregatício firmado entre eles e a empresa*”.

Observe-se, também, que no exame do acórdão paradigma nº 108-06.633 consta que “*tratou (...) de caso distinto, envolvendo remuneração de diretores (e não gratificação ou PLR), o que prejudica o conhecimento recursal ante a dessemelhança fática dos acórdãos cotejados*”, razão pela qual o dissídio em relação a esse julgado não foi reconhecido.

Por outro lado, é de se reconhecer que não se vê nos termos do voto condutor do acórdão embargado elementos suficientes para que se ateste ser manifestamente improcedente a alegação de obscuridade da Embargante quanto ao motivo de se ter restringido o conhecimento da matéria à glosa dos pagamentos de PLR (conta contábil 3040601002 - montante glosado de R\$ 7.936.324,04), não alcançando as gratificações (conta contábil 3040603005 - montantes glosados de R\$ 791.968,70 e R\$ 256.803,06).

É, portanto, de se admitir os embargos no âmbito de tal alegação de obscuridade.

**b) OMISSÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO ACERCA DO CONCEITO DE "ADMINISTRADOR" PARA FINS TRIBUTÁRIOS**

[...]

**Conclusão.**

Com estas considerações, com fundamento no art. 116 do RICARF/2023, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** aos Embargos exclusivamente para que se aprecie a obscuridade de que trata o tópico "a" do presente Despacho.

Em consequência, diante de sua manifesta improcedência, **REJEITO** os Embargos, em caráter definitivo, quanto aos demais vícios apontados pela Embargante.

[...]

Em seguida os autos foram a mim distribuídos, na qualidade de relator do acórdão ora embargado, para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, relator

Conforme relatado, os presentes embargos de declaração tiveram seguimento para que se aprecie a alegada obscuridade de que trata o tópico "a" acima.

Mais precisamente, sustenta a Embargante que o Acórdão questionado (**9101-007.015**) teria sido obscuro quanto ao alcance da divergência, que no seu entender deveria também ter considerado os pagamentos feitos a título de *gratificações aos diretores*, além dos valores de *PLR (participações nos lucros ou resultados)*.

De fato, a motivação para a restrição em questão não está clara no voto condutor, de minha relatoria, sendo que a ementa do julgado, fruto da posição vencedora, também constou as *gratificações*, muito embora o conhecimento, conforme visto, tenha restringido a *discussão à*

*glosa do montante de R\$ 7.936.324,04 (conta contábil 3040601002 – Participação Resultado - PPR), fato este que realmente pode ser visto como uma obscuridade que merece ser saneada pela via dos embargos.*

Nesse ponto, porém, cumpre observar que o *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9202-009.801**, único “aceito”) foi assim admitido como hábil a caracterizar o necessário dissídio:

Como se vê, o primeiro paradigma, **também analisando infração de glosa de PLR para Diretores**, considerou imprescindível aferir a existência de vínculo empregatício, notadamente a subordinação hierárquica. Adotando esta premissa, e tendo constatado a presença deste elemento, o direito à dedutibilidade restou assegurado no caso ora comparado. É justamente nesse ponto, ou seja, na relevância ou necessidade de aferir o vínculo de emprego dos Diretores, que vislumbra-se o alegado dissídio. *Grifos nossos*

Como se percebe, o referido paradigma se limitou a analisar o tratamento fiscal aplicável aos pagamentos de *PLR de diretores*, e não *gratificações*. Daí a limitação da rediscussão em sede de recurso especial aos valores de *PLR*.

Em outras palavras, como o paradigma não apreciou a dedutibilidade de pagamentos de *gratificações*, mas tão somente de *PLR*, rubricas estas que são distintas e inclusive possuem regramento distintos, o Colegiado entendeu que ele não seria hábil a *devolver* ambas as rubricas, restringindo o objeto recursal apenas à dedutibilidade da *PLR*.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **108-06.633**), que na ocasião não foi considerado hábil por tratar-se de caso distinto, *envolvendo remuneração de diretores (e não gratificação ou PLR), o que prejudica o conhecimento recursal ante a dessemelhança fática dos acórdãos cotejados*”.

Isso significa dizer que a razão que levou o Colegiado a restringir o conhecimento do recurso especial à *glosa do montante de R\$ 7.936.324,04 (conta contábil 3040601002 – Participação Resultado - PPR)* apenas com base no *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9202-009.801**) se deu porque este julgado tratou apenas do tratamento desta rubrica, não apreciando o tratamento fiscal de *gratificações*. E o *segundo paradigma* ((Acórdão nº **108-06.633**) foi descartado porque analisou remunerações de outras naturezas.

Nenhum reparo, portanto, cabe ao escopo do conhecimento, mas deve a ementa, a fim de espelhar o que de fato foi julgado, ser retificada para os seguintes termos:

PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO PAGAS A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

Pelo exposto, acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para aclarar que o conhecimento parcial do recurso se limita à “participação no resultado” e retificar a ementa do Acórdão nº 9101-007.015 excluindo a palavra “gratificação”.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli** – Relator