



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.924303/2018-42
ACÓRDÃO	1002-003.858 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE GAS DE SAO PAULO COMGAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR. NULIDADE DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Somente serão considerados nulos, os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972. Mera discordância acerca da tese apresentada pelo contribuinte não caracteriza violação ao princípio da ampla defesa.

ARTICIPAÇÕES 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 rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Andréa Viana Arrais Egypto e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Redator designado

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de compensação o qual foi homologado apenas parcialmente.

Após todo o trâmite processual o acórdão recorrido – ACÓRDÃO 104-012.807 DRJ04 – manteve o despacho decisório, considerando não ter havido a comprovação das condições para dedução das despesas com remuneração de direitos empregados. Todo o histórico do processo e as conclusões da decisão ora combatida podem ser assim resumidos:

4. A empresa interessada apurou ajuste anual (2012) do IRPJ no valor de R\$ 122.657.903,53 e quitou (vinculou na DCTF) o saldo a pagar com treze DARF no valor de R\$ 9.253.951,11 cada e compensação no valor de R\$ 10.516.755,33. Apresentou as declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) com os referidos valores de débito e vinculações de créditos.

4.1. Posteriormente, a Contribuinte revisou a apuração do imposto e retificou as citadas declarações. Houve redução do imposto de renda a pagar (código 2430) para o valor de R\$ 72.091.909,91. Sendo assim, foi criada uma expectativa de crédito passível de restituição/compensação.

4.2. Após a entrega da DIPJ e da DCTF retificadoras, contemplando a nova apuração do IRPJ, a Reclamante iniciou a transmissão de PER/DCOMP utilizando-se dos créditos oriundos dos pagamentos a maior para compensar débitos de sua responsabilidade. Ocorre que esses pagamentos ainda estavam atrelados à DCTF original, ou seja, estavam ainda indisponíveis, visto que a DCTF retificadora ainda não tinha sido liberada pelo sistema de processamento, em virtude da necessidade de análise manual (malha). Assim, foi emitido o primeiro despacho decisório, sem reconhecer qualquer valor de direito creditório.

4.3. Em sede de manifestação de inconformidade, a Reclamante trouxe a notícia de ter identificado erros na apuração do lucro real, conforme já mencionado acima. Neste momento, apenas anexou DIPJ e DCTF retificadoras. No julgamento de primeira instância, a DRJ/04 – Recife - indeferiu o pedido, tendo em vista não terem sido comprovados os motivos pelos quais foi apurada redução de imposto.

4.4. A reclamante recorreu ao CARF. A decisão da segunda instância administrativa acatou a tese de nulidade, por inovação nos fundamentos contidos no Despacho Decisório e, assim, promoveu o encaminhamento do processo à unidade de origem, para que fosse emitido novo despacho decisório, desta vez considerando as informações constantes nas declarações retificadoras.

4.5. A autoridade fiscal da Equipe Regional de Reconhecimento do Direito Creditório da Derat/São Paulo emitiu novo despacho decisório reconhecendo direito creditório no valor original de R\$ 8.931.584,30, referente a saldo disponível de um dos pagamentos, dentre os diversos pagamentos efetuados a maior.

4.6. Ocorreu nova manifestação de inconformidade sob a alegação principal de que não houve análise do direito creditório como um todo, ou seja, sobre toda família de DCOMP transmitidas para cada pagamento a maior. Por meio de resolução, esta turma de julgamento baixou o processo em diligência para a unidade de origem, nos seguintes termos:

...

4.7. A informação fiscal de diligência da Derat São Paulo analisou os motivos da redução do imposto em tela. Acatou a retificação da apuração no que diz respeito ao ajuste do Regime de Tributação Transitória (RTT), mas não aceitou a exclusão da rubrica “outras adições”, referente a gratificação de diretores.

4.8. Cientificada do resultado da diligência, a empresa interessada apresenta contestação em favor da dedutibilidade da despesa citada. **É o que resta em lide.**

...

Outras Adições

7. No que diz respeito à redução da rubrica “Outras Adições”, o procedimento de diligência concluiu não haver elementos para aceitar a retificação. Vejamos:

28. Segundo dados extraídos das DIPJ, original e retificadora, se seguintes informações foram prestadas pela contribuinte.

Ficha 05D - Despesas Operacionais	DIPJ Original	DIPJ Retificadora	Diferença
Discriminação	Parcelas Não Dedutíveis	Parcelas Não Dedutíveis	
28.Gratificações a Administradores	3.297.785,90	0,00	3.297.785,90
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real	DIPJ Original	DIPJ Original	Diferença
48.Outras Adições	92.604.755,63	89.306.969,73	3.297.785,90

29. Dessa forma, a empresa foi intimada (fls. 956/957) a identificar todos os registros contábeis relacionados à redução dos valores de "Outras Adições", além de demonstrar sua composição.

30. No que tange à redução de R\$ 3.297.785,90, realizada na Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, referente a "Outras Adições" ao lucro líquido, a interessada afirmou (fl. 966) que:

"A redução diz respeito à exclusão dos valores pagos pela Contribuinte a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), 13º e férias de diretores, os quais, por um lapso, haviam sido equivocadamente adicionados nas fichas 05d/linha 28, 09/linha 48 e 17/linha 38 da DIPJ original do ano-calendário de 2012, conforme detalhado no doc. 03, em desacordo com o entendimento mais do CARF sobre o assunto (Acórdão 9202-009.801; 27/09/2021)."

31. Foi apresentado o arquivo não paginável "Doc03 planilha apuração comparativa" (fl. 1.001), que por meio da planilha "IRPJ 2012", demonstra a seguinte informação:

"Exclusão PLR/13º/Férias diretores CLT 3.297.786 (3.297.786)"

32. Entretanto, não foi informada a composição de tal valor, o qual foi declarado em DIPJ como "Gratificações a Administradores"

...

12. No caso concreto, como bem observou a autoridade fiscal na diligência realizada (itens 31 e 32 abaixo reproduzidos), a Contribuinte apresentou arquivo não paginável em que a despesa, no valor de R\$ 3.297.786,00, a título de PLR, Férias e 13º salário de diretores CLT estão agregadas em única rubrica, bem assim a informação da DIPJ traz um valor agregado de nome "Gratificação a Administradores":

...

13. De todo o exposto, voto pela procedência em parte da manifestação de inconformidade para determinar o reconhecimento parcial de direito creditório remanescente de acordo com o valor original do crédito reconhecido na Informação da Diligência Fiscal (R\$ 49.101.305,91) e, por conseguinte, homologação das compensações declaradas, na medida do crédito ora reconhecido, nos termos do presente voto.

Intimado da decisão em 10.05.2024 (fls. 3321) o contribuinte apresentou Recuso Voluntário em 07.06.2024 (fls. 3323/3335) alegando em síntese:

- A única matéria que remanesce em discussão, no presente feito, e que justificou o não reconhecimento de uma parcela mínima do crédito, é a (in)dedutibilidade de valores pagos a título de PLR, 13º e férias a diretores empregados.
- O acórdão da DRJ04 desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente junto à resposta à diligência de fls. 3.218-3.221, que demonstram, categoricamente, a validade da retificação para exclusão dos valores pagos a título de PLR, 13º e férias de Diretores Empregados - o que, por si só, impõe o reconhecimento da nulidade parcial do v. acórdão,

unicamente quanto a esse ponto, por manifesta preterição do direito de defesa da Recorrente.

- O art. 357 do RIR/99, cuja previsão se encontra atualmente disciplinada pelo art. 368 do RIR/18, permitia a dedução das remunerações de diretores, desde que correspondessem a remuneração mensal fixa pela prestação dos serviços, tal como ocorre no caso concreto; e
- A regra do art. 3º, § 1º, da Lei 10.101/01 deve ser aplicada ao caso, sendo certo que o fato de serem diretores da empresa não lhes retira a condição de empregados para fins de aplicação da regra de dedutibilidade da PLR, inclusive conforme entendimento reiterado e recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”).
- Não foram juntados novos documentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da Nulidade Parcial do Acórdão Recorrido:

Antes de entrar no mérito do Recurso necessário avaliar pedido elaborado pela Recorrente como seguinte teor: “fato é que a DRJ04 desconsiderou, por completo, os documentos apresentados pela Recorrente junto à resposta à diligência de fls. 3.218-3.221 (demonstrativos de provisão, atas de eleição e registros de empregado), que demonstram a validade da retificação para exclusão dos valores pagos a título de PLR, 13º e férias de Diretores Empregados (...) Tal circunstância implica a nulidade parcial do v. acórdão recorrido, nos exatos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, em razão da evidente preterição do direito de defesa da Recorrente”.

Neste ponto em específico o Recurso Voluntário cita expressamente a fundamentação do acórdão recorrido:

Contudo, o v. acórdão rejeitou a exclusão dos valores pagos pela Companhia a título de PLR, 13º e férias de Diretores Empregados, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

Acórdão nº 104-012.807 (Fundamentação)
A Instrução Normativa RFB Nº 1.700, de 2017, traz no Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item Nº 85, a condição de indeutibilidade relativa ao IRPJ das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros: [...] 10. Oportuno reproduzir excertos da Solução de Consulta nº 89 – Cosit de 24 de março de 2015, cujo trecho de interesse é abaixo transcrito: [...] 9. Vê-se que, a despeito da qualidade de empregados de que são revestidos os administradores da consultante, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas. Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consultante devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período. (sem grifos no original) 11. Também destaca-se a Solução de Consulta Cosit Nº 16/2018, vinculada à Solução de Consulta 546, de 2017: [...] 11.1. As normas são vinculantes. A Instrução Normativa RFB Nº 1.236, de 2013, esclarece: [...] 12. No caso concreto, como bem observou a autoridade fiscal na diligência realizada (itens 31 e 32 abaixo reproduzidos), a Contribuinte apresentou arquivo não paginável em que a despesa, no valor de R\$ 3.297.786,00, a título de PLR, Férias e 13º salário de diretores CLT estão agregadas em única rubrica, bem assim a informação da DIPJ traz um valor agregado de nome “Gratificação a Administradores”: [...] 12.1. Desta forma, sem elementos de prova concretos para aceitação de qualquer valor para redução do lucro real, neste ponto, fica mantida a adição do já citado valor à base de cálculo do IRPJ e, dessa forma, o IRPJ – código 2430 – ano-calendário 2012, fica no valor igual a R\$ 72.916.356,38. 13. De todo o exposto, voto pela procedência em parte da manifestação de inconformidade para determinar o reconhecimento parcial de direito creditório remanescente de acordo com o valor original do crédito reconhecido na Informação da Diligência Fiscal (R\$ 49.101.305,91) e, por conseguinte, homologação das compensações declaradas, na medida do crédito ora reconhecido, nos termos do presente voto. (g.n.)
Acórdão nº 104-012.807 (Ementa)
DIRETOR. GRATIFICAÇÃO E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus diretores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica, por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99. (g.n.)

...

Como se infere da análise do v. acórdão da DRJ04, a negativa do crédito derivou das seguintes premissas:

- a. Ainda que exista relação de emprego, por se tratar de diretores, tais valores não poderiam ser deduzidos na apuração do IRPJ, por força do disposto nos arts. 303 e 463 do RIR/99; e
- b. Quanto à dedução de tais parcelas, a Recorrente não teria trazido, aos autos, “elementos de prova concretos para aceitação de qualquer valor para redução do lucro real”;

Observa-se que a fundamentação principal para negativa de provimento ao pedido do Contribuinte passa pela aplicação do entendimento da Solução de Consulta COSIT 89/2015 e 16/2018 segundo as quais *devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica.*

Neste cenário, a suposta ausência de avaliação pormenorizada dos documentos “não pagináveis” seria insuficiente para levar a nulidade do acórdão recorrido. Este, diante da premissa adotadas pelos julgadores, desqualificou os argumentos do contribuinte, mantendo, assim o despacho decisório. A alegação de preterição do direito de defesa da Recorrente é um contraponto apresentado para confrontar entendimento diverso sobre tese jurídica, a qual deve ser analisada no mérito do recurso.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 deve-se reconhecer a nulidade dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e dos despachos e decisões proferidos por

autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nenhuma das situações está presente da decisão ora recorrida.

Neste cenário, deixo de acolher da preliminar de nulidade suscitada, devendo os argumentos que embasaram o pedido ser analisado junto com o mérito do recurso.

Do Mérito:

Como exposto o debate devolvido pelo acórdão recorrido se limita ao reconhecimento da **dedutibilidade de valores pagos a título de PLR, 13º e férias a diretores empregados**.

No entendimento do Contribuinte, o art. 337, caput e § 3º, e art. 338, caput e parágrafo único, ambos do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época), asseguravam à pessoa jurídica a possibilidade de dedução das provisões constituídas para o pagamento, aos seus empregados, de férias, décimo-terceiro salário e dos respectivos encargos sociais cujo ônus fosse a ela imputado. Para tanto seria necessário apenas a comprovação de que tais valores correspondessem à remuneração mensal fixa pela prestação dos serviços.

De forma semelhante, mas dessa vez pela aplicação o art. 3º, § 1º, da Lei 10.101/01, os valores pagos a título de Participação nos Lucros aos empregados – aqui incluídos os diretores – devem ser classificados como despesa operacional admitido sua dedutibilidade.

Com razão o Contribuinte.

Quanto a possibilidade de dedução dos valores pagos à título de PLR, esta Relatora quando Conselheira da Câmara Superior de Recursos Fiscais acompanhou o voto proferido pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci no acórdão nº 9202-009.801, citado no recurso e cuja fundamentação adoto como razões de decidir:

Conforme se vê no Relatório Fiscal de efls. 1032/1044, “o contribuinte considera, exceção feita ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente, seus diretores como empregados regidos pela CLT”, conforme GFIP e DIRF. Todavia, e no entender da acusação fiscal, se do ponto de vista trabalhista inexistiria relevância para tal classificação, do ponto de vista fiscal haveria tal importância, de modo que, “independentemente da classificação atribuída pelo contribuinte a seus Diretores, eles são de fato Administradores da Sociedade” e as participações a eles atribuídas são indedutíveis do IRPJ e da CSLL. No mesmo sentido, a decisão recorrida entendeu o seguinte:

O início do exercício de cargo de diretoria retira a condição de empregado, passando a condição de administrador. Destarte, os valores pagos a diretores nesta condição, a título de participação nos lucros são indedutíveis, nos termos do art. 303 do RIR/1999.

Todavia, entendo que a decisão recorrida está equivocada e que o recurso do sujeito passivo deve ser provido.

Primeiramente, é descabida a afirmação da autoridade fiscal de que os diretores seriam empregados apenas para fins trabalhistas, mas não para fins fiscais. Isso levaria à situação jurídica inusitada de a contribuinte ser obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração de tais segurados, mas, ao mesmo tempo, estar impedida de considerá-los como empregados para os demais fins. É incabível supor que os diretores seriam empregados tão-somente para o Direito do Trabalho, mas não para o Direito Tributário. Essa interpretação é rechaçada há muito tempo pela doutrina e é vedada pelo princípio do *venire contra factum proprium*, igualmente acolhido por antiga doutrina tributária.

Sobre a necessidade de coerência na interpretação da lei, vale transcrever a seguinte lição de Alfredo Augusto Becker:

[...] na interpretação de lei tributária que tenha aceito princípio, conceito, categoria ou instituição, de outro ramo de direito (portanto, já jurídico), no momento em que o intérprete cumpre com a exigência de integrar e completar a idéia, deverá lembrar-se (salvo expressa disposição legal) que a idéia resultante é idêntica àquela idéia que resultou quando, no outro ramo do direito, também se fez a integração e complementação da idéia contida na linguagem (fórmula legislativa); por exemplo: venda, locação, empreitada, incorporação, propriedade, usufruto, furto, empréstimo, móvel, imóvel, condomínio, título ao portador, herdeiro, sucessão comercial, dividendo, etc.

[...]

[...] uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito [...].

Quanto as verbas de 13º salário e férias não há dúvidas: primeiro em razão do seu pagamento se dar de forma compulsória (decorrência lógica do contrato e trabalho) e segundo pelo fato de a artigo 357 do RIR/99 dispor que são indedutíveis apenas as remunerações pagas a dirigentes que se classificam como eventuais ou não habituais, verbas não atreladas a prestação de serviços. As verbas de 13º salário e férias não são classificadas como eventuais, portanto, são dedutíveis. **Destaca-se que os documentos juntados às fls. 3255 a 3268 comprovam que os diretores administradores de fato eram empregados da Recorrente segundo as regras da CLT.**

Assim, considerando os fundamentos acima apresentados e a delimitação da controvérsia recursal, devem os valores pagos aos diretores empregados serem classificados como despesas dedutíveis, por força dos artigos 337, 338 e 359 do então vigente RIR/99 c/c art. 3º, § 1º, da Lei 10.101/01.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito dar-lhe provimento reconhecendo como despesa dedutível o montante de R\$ 3.297.785,90 informado por meio do registro “Outras Adições”.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, redator designado

Com a devida vênia, discordo do voto da ilustre relatora quanto a possibilidade de dedução na apuração de IRPJ de valores pagos a título de PLR a diretores.

O valor envolvido neste momento processual se sobressaiu na retificação da DIPJ realizada pelo contribuinte, da seguinte forma:

Ficha 05D - Despesas Operacionais	DIPJ Original	DIPJ Retificadora	Diferença
Discriminação	Parcelas Não Dedutíveis	Parcelas Não Dedutíveis	
28.Gratificações a Administradores	3.297.785,90	0,00	3.297.785,90
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real	DIPJ Original	DIPJ Original	Diferença
48.Outras Adições	92.604.755,63	89.306.969,73	3.297.785,90

Se percebe, então, que o contribuinte reverteu, tornando dedutível, “Gratificações a Administradores” no valor de R\$ 3.297.785,90.

A turma julgadora de piso converteu o julgamento em diligência para que fossem analisadas as razões das retificações da DIPJ e DCTFs. Foi então lavrada a Informação de Diligência Fiscal – EQAUD-IRPJCSLL-8RF nº 3.364/2022 (e-fls. 3198 a 3209).

Assim se extrai da Informação Fiscal no que tange o tema em debate:

29. Dessa forma, a empresa foi intimada (fls. 956/957) a identificar todos os registros contábeis relacionados à redução dos valores de “Outras Adições”, além de demonstrar sua composição.

30. No que tange à redução de R\$ 3.297.785,90, realizada na Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, referente a “Outras Adições” ao lucro líquido, a interessada afirmou (fl. 966) que:

“A redução diz respeito à exclusão dos valores pagos pela Contribuinte a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), 13º e férias de

diretores, os quais, por um lapso, haviam sido equivocadamente adicionados nas fichas 05d/linha 28, 09/linha 48 e 17/linha 38 da DIPJ original do ano-calendário de 2012, conforme detalhado no doc. 03, em desacordo com o entendimento mais do CARF sobre o assunto (Acórdão 9202-009.801; 27/09/2021)."

31. Foi apresentado o arquivo não paginável "Doc03 planilha apuração comparativa" (fl 1.001), que por meio da planilha "IRPJ 2012", demonstra a seguinte informação.

"Exclusão PLR/13º/Férias diretores CLT 3.297.786 (3.297.786)"

32. Entretanto, não foi informada a composição de tal valor, o qual foi declarado em DIPJ como "Gratificações a Administradores"

33. Ocorre que o art. 337, caput e § 3º, e art. 338, caput e parágrafo único, ambos do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época), asseguravam à pessoa jurídica a possibilidade de dedução das provisões constituídas para o pagamento, aos seus empregados, de férias, décimo-terceiro salário e dos respectivos encargos sociais cujo ônus fosse a ela imputado. Dessa forma, havendo relação de emprego entre a pessoa física e a pessoa jurídica, com a consequente obrigatoriedade a que esta última efetuasse o pagamento das rubricas apontadas, a legislação do imposto de renda garantia que o montante provisionado pudesse ser deduzido para fins de determinação do lucro real.

34. Em paralelo a isso, o art. 357 do RIR/99 permitia a dedução das remunerações de sócios, diretores e administradores, desde que correspondessem à remuneração mensal fixa pela prestação dos serviços.

35. Já no que se refere às participações atribuídas aos administradores, o art. 463 do RIR/1999, com fundamento no parágrafo único do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, vedava expressamente a possibilidade de dedução, determinando que essa despesa fosse adicionada ao lucro líquido do período para fins de determinação do lucro real.

"Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único)."

36. Pelo exposto, não é possível atestar a retificação referente às Outras Adições como pretendido pela contribuinte.

Intimado da Informação Fiscal acima, o contribuinte argumentou que (e-fls. 3218 a 3221):

No que diz respeito à exclusão dos valores pagos a título de PLR, 13º e férias de diretores empregados, em primeiro lugar, a Contribuinte destaca que aos valores pagos a título de 13º salário e férias – identificados nos demonstrativos de provisão anexos (doc. 01) –, deve ser aplicado o disposto no art. 357 do RIR/99

(vigente à época dos fatos), cuja previsão se encontra atualmente disciplinada pelo art. 368 do RIR/18, por integrarem a remuneração fixa dos respectivos diretores.

(...)No que diz respeito à PLR, a Contribuinte entende que o art. 3º, § 1º, da Lei 10.101/01 deve ser aplicado em detrimento do art. 58, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/77 – mencionado na Informação de Diligência –, na medida em que os diretores permanecem com a condição de empregados – como atestam as atas de eleição (doc. 02) e os registros de empregado (doc. 03), sendo a dedutibilidade admitida (Lei 10.101/01).

(...)

O julgado de piso, então, adotou as conclusões da Informação Fiscal da Diligência sobre esta matéria, da seguinte forma:

9. Passo a decidir sobre a controvérsia restante. A Instrução Normativa RFB Nº 1.700, de 2017, traz no Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item Nº 85, a condição de indedutibilidade relativa ao IRPJ das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros:

ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
85	Participações nos Resultados e Gratificações	Os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.	Sim	Não	-

10. Oportuno reproduzir excertos da Solução de Consulta nº 89 – Cosit de 24 de março de 2015, cujo trecho de interesse é abaixo transcrito:

8.1. Percebe-se que a legislação confere um tratamento de despesa dedutível em relação às participações atribuídas aos empregados cuja disciplina encontra-se atualmente estabelecida pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, base legal do art. 359 do RIR/1999.

8.2. Já no que se refere às participações atribuídas aos administradores, o art. 463 do RIR/1999, com fundamento no parágrafo único do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, veda expressamente a possibilidade de dedução, determinando que essa despesa seja adicionada ao lucro líquido do período pra fins de determinação do lucro real.

9. Vê-se que, a despeito da qualidade de empregados de que são revestidos os administradores da consultante, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas. Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista,

estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consultante devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período. (sem grifos no original)

11. Também destaca-se a Solução de Consulta Cosit Nº 16/2018, vinculada à Solução de Consulta 546, de 2017:

Solução de Consulta Cosit Nº 16/2018:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ ADMINISTRADORES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica.

(...)grifos acrescidos

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 546, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017. Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1998, art. 57; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo I, item nº 85

(...)

12. Em relação à incidência do IRPJ em decorrência do pagamento a membros da diretoria a título de participação no lucro da consultante, a Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017, destaca que "(...) a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas." Em razão da expressa vedação definida pelo art. 463 do Decreto nº 3.000, 26 de março de 1999, conclui-se, na referida Solução de Consulta, que "Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica."

Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017.

7.(...) resta analisar a possibilidade de dedução da participação dos administradores nos resultados da sociedade. Esta matéria está disciplinada pelo parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, regulamentado pelo art. 463 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto e Renda (RIR/1999).

8.O RIR/1999 dispõe da seguinte forma sobre as participações nos lucros da pessoa jurídica:

Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).

(...)

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

(grifos acrescidos)

11.1. As normas são vinculantes. A Instrução Normativa RFB Nº 1.236, de 2013, esclarece:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

(...)

12. No caso concreto, como bem observou a autoridade fiscal na diligência realizada (itens 31 e 32 abaixo reproduzidos), a Contribuinte apresentou arquivo não paginável em que a despesa, no valor de R\$ 3.297.786,00, a título de PLR, Férias e 13º salário de diretores CLT estão agregadas em única rubrica, bem assim a informação da DIPJ traz um valor agregado de nome “Gratificação a Administradores”:

31. Foi apresentado o arquivo não paginável “Doc03 planilha apuração comparativa” (fl 1.001), que por meio da planilha “IRPJ 2012”, demonstra a seguinte informação.

“Exclusão PLR/13º/Férias diretores CLT 3.297.786 (3.297.786)”

32. Entretanto, não foi informada a composição de tal valor, o qual foi declarado em DIPJ como “Gratificações a Administradores”

12.1. Desta forma, sem elementos de prova concretos para aceitação de qualquer valor para redução do lucro real, neste ponto, fica mantida a adição do já citado valor à base de cálculo do IRPJ e, dessa forma, o IRPJ – código 2430 – ano-calendário 2012, fica no valor igual a R\$ 72.916.356,38.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 3324 a 3335), no que versa sobre a matéria de mérito, o contribuinte afirma:

Às fls. 3.218-3.221, foi apresentada resposta a diligência que contém, anexa, uma série de documentos capazes de comprovar a validade da retificação para exclusão dos valores pagos a título de PLR, 13º e férias de Diretores Empregados, tais como demonstrativos de provisão, atas de eleição e registros de empregado.

(...)

Quanto ao mérito da discussão, deve-se, primeiramente, destacar que o art. 337, caput e § 3º, e art. 338, caput e parágrafo único, ambos do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época), asseguravam à pessoa jurídica a possibilidade de dedução das provisões constituídas para o pagamento, aos seus empregados, de férias, décimo-terceiro salário e dos respectivos encargos sociais cujo ônus fosse a ela imputado:

(...)

Dessa forma, havendo relação de emprego entre a pessoa física e a pessoa jurídica, com a consequente obrigatoriedade de que esta última efetuasse o pagamento das rubricas apontadas, a legislação do imposto de renda garantia que o montante provisionado pudesse ser deduzido para fins de determinação do lucro real.

Em paralelo, o art. 357 do RIR/99, cuja previsão se encontra atualmente disciplinada pelo art. 368 do RIR/18, permitia a dedução das remunerações de diretores, desde que correspondessem à remuneração mensal fixa pela prestação dos serviços, tal como ocorre no presente caso:

(...)

Já no que diz respeito à dedutibilidade das provisões para pagamento a título de participação nos lucros ou resultados ("PLR") de diretores empregados, deve ser aplicado o art. 3º, § 1º, da Lei 10.101/01 em detrimento do art. 58, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 463 do RIR/1999) que dispõe da seguinte forma:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados

nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Isso porque, o fato de serem diretores da Recorrente não lhes retira a condição de empregados para fins da regra de dedutibilidade da PLR de empregados.

(...)

Diante desse contexto e sendo certa a existência de relação de emprego entre os diretores e a Recorrente, não há motivos para deixar de reconhecer tal condição para fins de dedução das provisões para pagamento de PLR.

Assim, uma vez demonstrada a validade da retificação para exclusão dos valores pagos a título de PLR, 13º e férias de diretores empregados, requer a Recorrente seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar parcialmente o v. acórdão da DRJ04, a fim de que se reconheça a totalidade do direito creditório pleiteado, com a consequente homologação das respectivas compensações.

O debate sobre esta dedutibilidade é enfrentado neste Conselho há tempos. Em recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais destes CARF, no Acórdão 9101-007.015, de 06/06/2024, assim se pronunciou a conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada, cuja fundamentação adoto como razões de decidir:

Aqui, vale reafirmar o entendimento do Colegiado a quo, no sentido de que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, e que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

Ressalte-se que a glosa aqui em debate foi promovida com base, apenas, nos arts. 303 e 463 do RIR/99, e tendo em conta, especificamente, os valores pagos a dirigentes a título de gratificações e participações, sem qualquer ponderação específica acerca da manutenção, ou não, do vínculo empregatício dos diretores empregados. (...)

Contudo, os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda em referência, tem origem primeiro na Lei nº 4.506/64 que, para além de estipular limites atualmente revogados para dedução até mesmo da remuneração regular de sócios-gerentes, diretores ou administradores, veda a dedução de qualquer gratificação ou participação a diretores:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou

melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

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

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.

O Decreto-lei nº 1.598/77, por sua vez, ao admitir a dedução de participações nos lucros e resultados atribuídas a empregados, reafirmou a proibição de dedução de valores atribuídos aos administradores:

Art. 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

Assim, quando a Lei nº 10.101/2000 é editada para melhor regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, suas disposições se inserem em contexto normativo no qual era e permanece vedada a dedução, no lucro tributável, de qualquer participação nos lucros atribuídas a administradores da pessoa jurídica.

Sem reparos, assim, o voto condutor do acórdão recorrido de lavra do Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, que bem soluciona a questão em seu aspecto preliminar:

62. Como se vê, o art. 299 do RIR/99 ao tratar do “lucro operacional” estabelece, de forma geral, que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais, o que inclui as gratificações pagas a empregados.

63. Em seguida, ainda tratando sobre “*lucro operacional*”, os art. 303 e 359 do RIR/99 determinam que as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, ao contrário das participações atribuídas aos empregados que são dedutíveis como despesas operacionais.

64. Posteriormente, ao tratar especificamente de “*participações dedutíveis*”, os art. 462 e 463 do RIR/99 assentam que podem ser deduzidas do lucro líquido as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a empregados e trabalhadores, ao passo que as participações atribuídas aos seus administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

65. Verifica-se, pois, que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Verifica-se ainda que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

66. Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie os arts. 299 e 462, III do RIR/99. De igual forma também afasto a interpretação no sentido de que a expressão “trabalhadores”, prevista no art. 7º, XI, da CR/88, que trata da participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica, regulamentado pela Lei 10.101, de 2000, abarca dirigentes ou administradores com ou sem vínculo empregatício.

Como bem observado na sequência do voto, a vedação em questão se justifica na medida em que os dirigentes têm plenos poderes para gerir os negócios sociais, de acordo com suas atribuições de limitações legais e estatutárias. Nas palavras do relator do acórdão recorrido:

71. Pois bem. Como visto acima, as atribuições dos diretores são diferenciadas dos demais empregados da companhia. A meu ver, é em razão da natureza dessas atribuições que o legislador determinou 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.

72. Com base nessa premissa não há falar-se em elementos caracterizadores do vínculo empregatício como pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT), tampouco prova da sua desconstituição.

Irrelevante, portanto, se os diretores mantêm, ou não, ou vínculo empregatício quando nomeados para a Diretoria da sociedade. A legislação veda a dedução de qualquer gratificação ou participação atribuída a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Desta forma, entende-se como indedutível o pagamento de PLR a diretores, independentemente se há vínculo empregatício ou não.

A rubrica aqui tratada foi denominada pelo recorrente como “Exclusão PLR/13º/Férias diretores CLT 3.297.786 (3.297.786)” no arquivo não paginável “Doc03 planilha apuração comparativa” (fl 1.001) anexado pelo contribuinte.

Além disso, o apelante informou, em resposta à intimação (e-fl. 966):

A redução diz respeito à exclusão dos valores pagos pela Contribuinte a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), 13º e férias de diretores, os quais, por um lapso, haviam sido equivocadamente adicionados nas fichas 05d/linha 28, 09/linha 48 e 17/linha 38 da DIPJ original do ano-calendário de 2012, conforme detalhado no doc. 03, em desacordo com o entendimento mais do CARF sobre o assunto (Acórdão 9202-009.801; 27/09/2021).

Ora, o contribuinte juntou em uma só rubrica parcelas dedutíveis (13º e férias) e parcelas não dedutíveis (PLR), conforme se depreende da sua descrição.

Em resposta à Diligência Fiscal, o contribuinte ainda anexou algumas folhas relativas à “Provisão de Férias e de 13º Salário” (e-fls. 3222 a 3241). Mas estes documentos, por si só, não se mostram suficientes para evidenciar o que seriam ou não de férias e 13º dentro da rubrica citada. Precisaria haver memória de cálculo desta rubrica, apartando do que se trata cada um dos seus componentes, lastreados com documentos e lançamentos contábeis. E isso, aliás, foi afirmado pelo julgado de piso quando citou que não havia elementos de prova concreto para aceitação da rubrica (ou parte dela) como dedutível.

Reforça-se que a obrigatoriedade de apresentação das provas pelo Recorrente está arrimada no Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Caberia, então, ao recorrente apartar e demonstrar cada um dos elementos componentes da rubrica agora debatida. Não o fazendo e, tomando como base que o PLR está entre seus componentes e ele é não dedutível, não há como acolher o recurso apresentado.

Conclusão:

Diante do exposto, não acolho a preliminar suscitada e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista