


MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais


PROCESSO	11020.722698/2015-91
ACÓRDÃO	1301-008.304 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RANDON SA IMPLEMENTOS E PARTICIPACOES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o Acórdão recorrido que enfrenta de forma suficiente a controvérsia submetida a julgamento e explicita a premissa fático-jurídica adotada para a manutenção do lançamento. A discordância da Recorrente quanto à valoração da prova, à interpretação conferida à estrutura societária da pessoa jurídica ou à extensão da fundamentação não configura, por si só, hipótese de nulidade prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. GLOSA INDEVIDA.

A indedutibilidade das participações nos lucros atribuídas a administradores, prevista na legislação do IRPJ, não se estende automaticamente à base de cálculo da CSLL. Ausente previsão legal específica de adição desses valores ao resultado ajustado da contribuição social, é indevida a glosa correspondente.

PROVISÃO DE DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. DIRETOR INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível, na apuração da base de cálculo da CSLL, a provisão de décimo terceiro salário constituída em favor de diretor que, à luz do conjunto probatório, ostente a condição de dirigente máximo da companhia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do vencedor. Vencidos os conselheiros Eduarda Lacerda Kanieski (relatora), Eduardo Monteiro Cardoso e José Eduardo Dorneles Souza que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins que apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **RANDON S.A. IMPLEMENTOS E PARTICIPAÇÕES**, em face do Acórdão nº 108-016.279 (e-fls. 359/367), proferido pela 28ª Turma da DRJ08, que julgou IMPROCEDENTE a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração (e-fls. 2/6), lavrado para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativa ao ano-calendário de 2011.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal teve origem no Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.06.00-2014-00316-6, instaurado em face de SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA., tendo por objeto a verificação do regular oferecimento à tributação de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2010 e 2011.

Inicialmente, a Autoridade Autuante registrou que, em 31/12/2013, a sociedade SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA. foi incorporada por RANDON S.A. IMPLEMENTOS E PARTICIPAÇÕES, motivo pelo qual foi expedido mandado de procedimento fiscal próprio em face da sucessora.

No Termo de Início de Ação Fiscal (e-fls. 20/21), a Fiscalização intimou a então Fiscalizada a apresentar, entre outros documentos, cópia do contrato social, cópia do Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR — relativo ao ano de 2011, demonstrativo mensal analítico dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica utilizados como incentivo fiscal e comprovação dos requisitos para fins de exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em resposta (e-fls. 25/29), a Contribuinte apresentou a documentação solicitada, registrando a incorporação da SUSPENSYS, até então controlada da RANDON, com alteração do estabelecimento da incorporada para filial da incorporadora.

Posteriormente, a Fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 1 (e-fls. 163/164), por meio do qual solicitou o desdobramento de determinadas exclusões ou despesas indicadas no LALUR e, no que interessa ao presente caso, esclarecimentos sobre os patrocínios ou doações registradas na rubrica “*Quaisquer Contribuições não Obrigatórias*”, no montante de R\$ 44.567,69.

Em resposta (e-fl. 166), a Contribuinte informou que o valor de R\$ 44.567,69, registrado no LALUR sob a rubrica “*Quaisquer Contribuições não Obrigatórias*”, correspondia à provisão do décimo terceiro salário do diretor executivo Alexandre Dorival Gazzì, esclarecendo que o controle das adições e exclusões era mantido no Livro de Apuração do Lucro Real.

Na sequência, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 2 (e-fls. 167/168), no qual a Autoridade Fiscal apontou que, no LALUR de 2011, constavam exclusões relativas à participação de administradores:

- (i) no lucro real, participação dos administradores Esdânio N. Pereira e Gelson A. Dalberto, no total de R\$ 855.614,72; e
- (ii) na apuração da CSLL, participação dos administradores Alexandre D. Gazzi, Esdânio N. Pereira e Gelson A. Dalberto, no total de R\$ 1.535.952,76.

A Fiscalização solicitou, então, o detalhamento das razões que justificariam tais exclusões, à vista do disposto nos arts. 303¹ e 463² do RIR/1999.

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 (e-fls. 170/171), a Contribuinte esclareceu o quanto segue:

“[...]

A sociedade sucedida “Suspensys Sistemas Automotivos Ltda” efetuou a exclusão dos valores de R\$ 855.614,72 na apuração do lucro real a título de participação dos administradores, especificamente relativo aos diretores Esdânio N. Pereira e Gelson A. Dalberto, tendo em vista que as atividades executadas pelos mesmos são reportadas ao diretor executivo, Alexandre D. Gazzi, o qual dirigia a sociedade em todas as suas diferentes atividades, conforme disposto no artigo 10 de seu Contrato Social (Doc. 02):

¹ Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

² Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;
 II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;
 III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;
 IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;
 V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;
 VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.
 [...]

Artigo 10. Sem prejuízo das disposições do caput do Artigo 9º acima, os deveres específicos dos administradores em suas respectivas áreas serão os seguintes:

(a) Diretor-executivo: (i) convocar e presidir as reuniões dos administradores sempre que forem convenientes para a coordenação adequada da administração da sociedade; (ii) dirigir a sociedade em todas as suas diferentes atividades, especialmente aquelas de natureza administrativa, comercial, financeira e industrial, com a assistência dos outros administradores e sempre de acordo com a política geral e as diretrizes estabelecidas pelas sócias; (iii) aprovar preços de produtos juntamente com os outros administradores; (iv) exercer quaisquer outras funções ou atividades, de acordo com as atribuições determinadas pelas sócias e/ou pelo Conselho Consultivo;

(b) Diretor-comercial: planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e os processos de vendas e as atividades de marketing da sociedade, estabelecer preços para os produtos da sociedade, reportando-se ao Diretor-executivo

(c) Diretor-industrial: planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e os processos de fabricação dos produtos da sociedade, reportando-se ao Diretor-executivo.

De acordo com o Parecer Normativo CST nº 109/1975, vigente no ano de 2011, quando o empregado exerce funções de gerência da empresa (ditando a política ou as normas desta) é conceituado como administrador. Isso não ocorre, porém, se o empregado apenas executa as políticas ou as normas ditadas.

No caso da intimada, os diretores Esdânio N. Pereira e Gelson A. Dalberto apenas executavam as atividades relacionadas ao seu cargo, reportando-se ao diretor executivo Alexandre D. Gazzi.

Dessa forma, são permitidas as exclusões previstas nos artigos 303 e 463 do RIR/99, uma vez que os diretores Esdânio N. Pereira e Gelson A. Dalberto cumprem normas da empresa ditadas pelo diretor executivo, o qual possui atribuições determinadas pelas sócias para administrar a sociedade.

As gratificações e as participações no resultado, destinadas a dirigentes e administradores de pessoas jurídicas são dedutíveis para fins de CSLL, em virtude de não haver dispositivo legal considerando tal indedutibilidade, assim, a intimada entende que os valores referentes à participação dos diretores Alexandre D. Gazzi, Esdânio N. Pereira e Gelson A. Dalberto, no montante de R\$1.535.952,76, pode ser excluída da apuração da CSLL.

Caso a referida despesa fosse considerada indedutível ou proibida sua exclusão, deveria haver norma específica prevendo tal situação. Neste caso, não existe essa previsão.

[...]"

O Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR (e-fls. 55/159) demonstra, no ano-calendário de 2011, registros de adições e exclusões relacionados, entre outros itens, a “Provisão 13º Salário”, “Participação de Administradores”, “Programa de Participação nos Resultados” e “Quaisquer Contribuições não Obrigatórias”, bem como a apuração da base de cálculo da CSLL antes da compensação de base negativa.

Além desses documentos, a fiscalização juntou a ficha funcional de Alexandre Dorival Gazzi (e-fls. 268/273), na qual constam, entre outros dados, a posição/cargo de “Diretor Corporativo” e a classificação ocupacional “Diretor Geral de Empresa e Organizações”, bem como comprovantes mensais de pagamento (e-fls. 274/328), nos quais aparecem rubricas relativas a salário mensal, primeira parcela de 13º salário e participação nos resultados. Também foi juntado o Acordo de Participação nos Resultados (e-fls. 329/351).

Com base nesses elementos, a Autoridade Fiscal concluiu que a Contribuinte teria excluído indevidamente da base de cálculo da CSLL valores vinculados a administrador da empresa, adotando como fundamento a aplicação subsidiária da legislação do IRPJ à CSLL, naquilo em que a legislação desta fosse omissa ou não a contrariasse.

Segundo a Fiscalização, o Sr. Alexandre Dorival Gazzi era administrador da empresa, constando da folha de pagamentos com CBO 121.010 — Diretor Geral de Empresa e Organizações — e detendo poderes de direção da sociedade.

Com base nessa conclusão, foram glosadas duas rubricas principais: (i) a provisão de décimo terceiro salário do administrador Alexandre D. Gazzi, no montante de R\$ 44.567,69; e (ii) a exclusão relativa à participação nos lucros atribuída ao mesmo administrador, no valor de R\$ 680.338,04.

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 193/204).

Em síntese, a Impugnante sustentou que a Fiscalização teria desconsiderado indevidamente o vínculo de emprego do Sr. Alexandre Dorival Gazzi, alegando que a legislação e a jurisprudência trabalhista admitiriam a manutenção do vínculo empregatício de diretor que, mesmo exercendo funções de administração, permanecesse sujeito a subordinação jurídica, invocando, entre outros fundamentos, o art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 e a Súmula nº 269 do TST.

Defendeu, nesse contexto, que o Sr. Alexandre D. Gazzi possuía vínculo de emprego com a sociedade e que tal circunstância autorizaria a dedutibilidade da provisão de décimo terceiro salário e da participação nos lucros na apuração da CSLL.

Para sustentar sua tese, a Impugnante juntou documentos relativos à estrutura societária e funcional da SUSPENSYS. Entre eles, constam atos societários da SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA., inclusive a Ata de Reunião de Sócias nº 44 (e-fls. 248/259), na qual foram eleitos administradores da sociedade, bem como a 18ª Alteração do Contrato Social (e-fls. 260/267), que consolidou regras de administração, conselho consultivo e competências internas.

Também foram juntados documentos funcionais do Sr. Alexandre Dorival Gazzi, nos quais constam dados cadastrais, vínculo funcional, cargo de Diretor Corporativo/Diretor Executivo, data de admissão em 02/05/1986, FGTS e histórico de alterações de cargo e salário, conforme documentos de e-fls. 268/273.

A Contribuinte juntou, ainda, comprovantes de pagamento relativos ao ano de 2011, nos quais o Sr. Alexandre Dorival Gazzi aparece como Diretor Executivo, registro nº 63, com rubricas de salário mensal, primeira parcela de décimo terceiro salário, participação nos resultados, descontos de INSS, IRRF, previdência privada, plano de saúde e demais rubricas de folha, conforme documentos de e-fls. 274/328.

No tocante à provisão de décimo terceiro salário, a Impugnante defendeu que a própria Receita Federal reconheceria, em Soluções de Consulta Cosit, a dedutibilidade, para fins de CSLL, de provisões de férias e décimo terceiro salário de diretores e administradores, desde que caracterizados como empregados, isto é, vinculados à pessoa jurídica por contrato de trabalho regido pela CLT.

Quanto à participação nos lucros, sustentou que não haveria vedação legal específica à dedução da participação paga a administradores na apuração da CSLL, aduzindo que eventual limitação própria da legislação do IRPJ não poderia ser automaticamente estendida à CSLL sem previsão legal expressa. Alegou, ainda, que a participação paga ao Sr. Alexandre D. Gazzi teria natureza de remuneração vinculada ao trabalho, não havendo razão para sua glosa na apuração da contribuição.

Por fim, a Contribuinte também requereu o afastamento dos juros de mora, caso a decisão administrativa viesse a ser proferida após o prazo de 360 dias.

3. DO ACÓRDÃO DA DRJ

A 28ª Turma da DRJ08, por meio do Acórdão nº 108-016.279 (e-fls. 359/367), julgou improcedente a Impugnação (e-fls. 193/204) e manteve integralmente o crédito tributário.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2011

REMUNERAÇÕES A ADMINISTRADORES. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração de diretores e administradores correspondente a décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, desde que estes sejam caracterizados como empregados.

ADMINISTRADORES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores constituem despesas dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, desde que estes sejam caracterizados como empregados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA PROFERIDA APÓS O PRAZO DE 360 (TREZENTOS E SESENTA DIAS).

No lançamento e exigência do crédito tributário é correta a incidência de juros moratórios, prevista na lei complementar (CTN), não podendo ser excluída ainda que a Administração não cumpra a recomendação de proferir sua decisão no prazo de trezentos e sessenta dias previsto na Lei ordinária nº 11.457, de 2007.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A Autoridade Julgadora reconheceu, em tese, que a dedutibilidade da provisão de décimo terceiro salário e da participação nos lucros atribuídas a administradores seria possível para fins de CSLL desde que tais administradores fossem caracterizados como empregados.

Contudo, no caso concreto, entendeu que o Sr. Alexandre D. Gazzi detinha poderes amplos de gestão, tendo concentrado os poderes máximos de direção da sociedade após alterações contratuais que extinguiram o cargo de Diretor-Superintendente e transferiram suas atribuições ao Diretor Executivo.

Segundo a DRJ, a observância, pelo Diretor Executivo, de diretrizes ou recomendações do Conselho Consultivo não seria suficiente para caracterizar subordinação jurídica típica de relação empregatícia, pois se trataria de vínculo entre órgãos sociais — Diretoria e Conselho Consultivo — e não de relação hierárquica entre cargos. Assim, concluiu que o Sr. Alexandre D. Gazzi não poderia ser tratado como empregado para os fins pretendidos pela Impugnante, mantendo as glosas efetuadas.

No tocante aos juros, a DRJ entendeu que a mora da Administração em proferir decisão administrativa no prazo de 360 dias previsto na Lei nº 11.457/2007 não afastaria a incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário, por se tratar de acréscimo legal previsto no CTN.

Nos termos do que se extrai da decisão recorrida, a Autoridade Julgadora *a quo* examinou o contrato social e alterações juntados aos autos, com destaque para a alteração contratual datada de 01/08/2011 (e-fls. 180/188), concluindo que, à época do fato gerador, o cargo de Diretor-Superintendente havia sido extinto e suas atribuições haviam sido transferidas ao Diretor-Executivo, cargo ocupado pelo Sr. Alexandre.

A partir dessa premissa, assentou que ele passou a concentrar os poderes máximos de gestão, dirigindo a sociedade em todas as suas diferentes atividades, com a assistência dos Diretores industrial e comercial.

Por essa razão, reputou descaracterizada a alegada condição de empregado e, conseqüentemente, indevida a dedução, na apuração da CSLL, das despesas em discussão.

Ao final, a Autoridade Julgadora manteve integralmente o lançamento e rejeitou o pedido de afastamento dos juros de mora.

4. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 431/449).

Preliminarmente, a Recorrente suscita a nulidade do Acórdão da DRJ (e-fls. 359/367) por ausência de fundamentação, ao argumento de que a decisão recorrida teria deixado de apreciar tese autônoma deduzida na Impugnação (e-fls. 193/204), consistente na alegada contradição de tratamento dispensado pela Autoridade Fiscal ao Diretor Executivo em comparação com os Diretores comercial e industrial.

Sustenta que, se o fato de estes últimos reportarem suas atividades ao Diretor Executivo foi considerado suficiente para admitir a dedução das despesas correspondentes, não haveria motivo fático ou jurídico para negar o mesmo tratamento ao Sr. Alexandre Dorival Gazzi, cujas atividades, segundo a Recorrente, também se sujeitariam a instâncias superiores de deliberação e controle.

No mérito, a Recorrente renova a tese de que Alexandre Dorival Gazzi mantinha vínculo de emprego com a sociedade, embora ocupasse cargo de direção, e sustenta que a decisão recorrida incorreu em equívoco ao concluir que ele detinha poderes para ditar as regras e políticas da empresa.

Afirma que o Acórdão da DRJ (e-fls. 359/367) teria adotado premissa incompatível com a realidade fática e documental dos autos, ao concluir que a extinção do cargo de Diretor-Superintendente implicaria, automaticamente, concentração plena dos poderes de gestão no Diretor-Executivo.

Alega, ainda, que a própria documentação societária demonstra a existência de órgãos e instâncias superiores de deliberação.

A Recorrente também sustenta que a dedutibilidade das despesas com 13º salário e participação nos lucros não poderia ser afastada apenas porque, na apuração do IRPJ, os valores

foram objeto de adição. Argumenta que eventual equívoco no tratamento dado ao IRPJ não autoriza, por si, a manutenção da exigência de CSLL.

Além disso, desenvolve razões quanto à participação nos lucros, buscando demonstrar que a verba paga ao Sr. Alexandre seria compatível com sua condição de empregado.

Ao final, requer a reforma integral do Acórdão da DRJ (e-fls. 359/367), com o cancelamento do lançamento, ou, sucessivamente, a anulação da decisão recorrida por vício de fundamentação. Renova, ainda, o pedido de afastamento dos juros de mora.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DO EXAME DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 30/06/2021(e-fl. 371), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 28/07/2021 (e-fls. 373), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por seu representante legal.

Presentes os demais pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, conheço do Recurso Voluntário.

2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

2.1 NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. REJEIÇÃO.

A Recorrente alega, em síntese, que o v. Acórdão recorrido deixou de enfrentar argumento relevante deduzido na Impugnação, consistente na suposta contradição de tratamento adotada pela Autoridade Fiscal entre o Diretor-Executivo e os Diretores comercial e industrial.

Nesse sentido, sustenta que, se a subordinação destes ao Diretor-Executivo foi considerada suficiente para admitir a dedutibilidade das respectivas verbas, o mesmo raciocínio deveria ter sido aplicado ao Diretor-Executivo em relação às sócias e ao Conselho Consultivo.

A preliminar não merece acolhimento.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade no processo administrativo fiscal somente se configura em hipóteses estritas, notadamente quando houver ato ou termo lavrado por pessoa incompetente ou decisão proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim, eventual discordância da parte quanto à valoração da prova, à interpretação jurídica adotada ou à extensão da fundamentação não conduz, por si só, à nulidade do julgamento.

No caso concreto, não se verifica ausência de fundamentação. A Autoridade Julgadora enfrentou a controvérsia central de forma suficiente, reconhecendo, em tese, que a dedutibilidade seria admitida quando o administrador fosse caracterizado como empregado.

Todavia, entendeu que, no caso concreto, o Sr. Alexandre Gazzi não se enquadrava nessa condição, por deter poderes amplos de gestão, especialmente após a 19ª Alteração Contratual (e-fls. 180/190), que extinguiu o cargo de Diretor-Superintendente, transferindo suas atribuições ao Diretor Executivo. Essa foi a razão determinante para a manutenção da glosa.

A própria Recorrente demonstra que o fundamento do acórdão recorrido foi compreendido e impugnado ao afirmar que a decisão de primeira instância teria entendido que, “à época do fato gerador tributário”, vigia novo Contrato Social, cujas atribuições do Diretor-Superintendente teriam sido transferidas ao Diretor Executivo, o que teria levado a DRJ a concluir que o Sr. Alexandre passou a concentrar os poderes máximos de gestão.

A Recorrente, em seguida, impugna diretamente essa premissa, sustentando que o diretor executivo continuaria submetido às sócias e ao Conselho Consultivo.

Esse contexto afasta a alegada preterição do direito de defesa. A decisão recorrida pode ter adotado conclusão contrária à pretendida pela Contribuinte, mas expôs o critério fático-jurídico que reputou determinante: a distinção entre os demais diretores e o Diretor Executivo, a partir da extensão dos poderes atribuídos a este último na estrutura societária da SUSPENSYS.

Também não procede a alegação de que o acórdão recorrido seria nulo por não ter enfrentado, com a extensão desejada pela Recorrente, a comparação entre o Diretor Executivo e os diretores comercial e industrial.

A DRJ não estava obrigada a rebater, um a um e com idêntica extensão, todos os argumentos apresentados pela Impugnante, desde que adotasse fundamento suficiente e coerente para solucionar a controvérsia. Foi o que ocorreu.

A tese da Recorrente — de que haveria tratamento contraditório entre os diretores — não constitui fundamento autônomo de nulidade, mas argumento de mérito relacionado à caracterização, ou não, do Sr. Alexandre Gazzi como administrador empregado.

Em outras palavras, a alegação não revela falta de motivação do acórdão; revela inconformismo com a conclusão adotada quanto à estrutura de poderes da sociedade e à natureza do vínculo mantido pelo diretor executivo.

Diante desse contexto, rejeito a preliminar de nulidade.

3 DO MÉRITO

No mérito, a controvérsia cinge-se a definir se os valores de R\$ 44.567,69, relativos à provisão de 13º salário, e de R\$ 680.338,04, relativos à participação nos lucros, ambos atribuídos a Alexandre Dorival Gazzi, poderiam ser excluídos da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2011.

DA PARTICIPAÇÃO SOBRE OS LUCROS

Extraí-se dos autos que a Fiscalização partiu da premissa de que as verbas controvertidas estavam vinculadas a administrador da sociedade, razão pela qual deveriam

receber, na apuração da CSLL, o mesmo tratamento conferido na apuração do IRPJ. Veja-se, a propósito, trecho do Relatório Fiscal (e-fls. 7/10):

“[...]

A ocupação de administrador do Sr. Alexandre Gazzi parece pacífica no entendimento demonstrado pela fiscalizada em suas respostas.

De toda forma, cumpre afirmar a questão. A folha de pagamentos traz a ocupação do Sr. Alexandre Gazzi:

Nome do Trabalhador	CBO - Classificação Brasileira de Ocupação
ALEXANDRE DORIVAL GAZZI	121.010 Diretor geral de empresa e organizações (exceto de interesse público)

Em 28/08/2015, a fiscalizada apresenta resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 em que detalha esclarecimentos em relação a seus diretores. Apresenta suas razões a questões trazidas pela fiscalização, anexa documentos, e esclarece que sob sua ótica, os diretores Sr. Esdânio Pereira e Sr. Gelson Dalberto não se enquadram no conceito de administrador, conforme cita o Parecer Normativo CST nº 109/1975, uma vez que não tinham poderes para ditar normas ou política da empresa.

E, confirma que o Sr. Alexandre D. Gazzi detinha tais poderes, que executava as atividades de dirigir a sociedade.

Pelo que se afirma, não resta dúvida de que o Sr. Gazzi era administrador da empresa.

Porém, é a conclusão desta fiscalização que a empresa incide em erro quando afirma que em seu entendimento poderia ser excluída da base de cálculo da CSLL dispêndios destinados a administrador em virtude de não haver dispositivo legal específico.

Afirme-se a posição desta fiscalização, no que tange à CSLL aplica-se no que couberem, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição (Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º , e Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

[...]”

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a autuação parte de premissa juridicamente equivocada ao transportar, para a apuração da base de cálculo da CSLL, restrições de dedutibilidade próprias da legislação do IRPJ.

Segundo afirma, ainda que os valores tenham sido adicionados na apuração do lucro real, tal circunstância não autorizaria, por si só, a glosa na base de cálculo da CSLL, pois as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se confundem.

Defende, nesse sentido, que as adições, exclusões e compensações previstas para a apuração do lucro real não são automaticamente aplicáveis ao resultado ajustado da CSLL, salvo quando houver previsão expressa na legislação própria da contribuição.

No ponto, a Recorrente invoca o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 e a superveniência da IN RFB nº 1.700/2017, especialmente seu Anexo I.

A alegação merece acolhimento.

O art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 estabelece regra de indedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, das gratificações ou participações no resultado atribuídas a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Veja-se:

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.

[...]

§ 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.

Na mesma linha, o art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 determina a adição, ao lucro líquido do período, das participações nos lucros atribuídas a administradores e partes beneficiárias, para efeito de determinação do lucro real, *verbis*:

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 assembléia 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.

Tais dispositivos integram, entretanto, a legislação específica do IRPJ. A extensão dessas restrições à CSLL não se presume.

A base de cálculo da CSLL parte do resultado do período, apurado com observância da legislação comercial, mas sofre os ajustes expressamente previstos na legislação própria da contribuição.

É justamente por isso que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao determinar a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, ressalva a manutenção da base de cálculo e das alíquotas previstas na legislação em vigor.

Assim, a norma do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não autoriza a transposição automática de toda e qualquer regra de indedutibilidade do IRPJ para a CSLL, devendo a aplicação subsidiária das normas do imposto de renda à contribuição social respeitar a base de cálculo própria desta última e os ajustes legalmente previstos para sua apuração.

Essa distinção foi posteriormente explicitada pela própria Administração Tributária na IN RFB nº 1.700/2017. O Anexo I da referida Instrução Normativa, ao tratar da tabela de adições ao lucro líquido, passou a prever expressamente que a adição relativa aos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e às participações nos lucros de administradores e partes beneficiárias — fundada no art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/1964, e no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 — aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo correspondente adição à base de cálculo da CSLL.

O ponto é relevante: não se trata, aqui, de afastar a legislação do IRPJ, nem de negar a indedutibilidade dessas verbas para fins de lucro real. Trata-se apenas de reconhecer que a vedação prevista no art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/1964, e no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 foi normativamente direcionada à apuração do IRPJ, sem previsão equivalente para a base de cálculo da CSLL.

O tema foi objeto de discussão no âmbito desta c. Turma Ordinária, em sessão realizada na data de 25/09/2026, sagrando-se vencedor o voto do Relator, i. Conselheiro Iágaro Jung Martins, que manifestou o mesmo entendimento ora defendido. Confira-se a ementa parcial do referido julgado:

[...]

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos 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 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL. [...]

(Acórdão nº 1301-007.873, Cons. Rel. Iágaro Jung Martins, Data da Sessão 25/09/2025)

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais caminha nesse mesmo sentido:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2006, 2007 DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos 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 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2007 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

(Acórdão nº 9101-002.788, Rel. Cons. André Mendes Moura, Data da Sessão 09/05/2019)

[...]

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NÃO ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos 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 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

(Acórdão nº 9101-005.936, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Data da Sessão 06/12/2021)

O entendimento converge com a distinção estrutural entre lucro real e resultado ajustado. O fato de o lucro líquido contábil constituir ponto de partida comum para IRPJ e CSLL não elimina a autonomia dos ajustes fiscais próprios de cada exação. A partir do resultado contábil, as bases passam a ser determinadas segundo as adições, exclusões e compensações previstas em seus respectivos regimes jurídicos. Se determinada adição é expressamente prevista apenas para o lucro real, não cabe ao intérprete ampliá-la para a CSLL sem comando legal específico.

Nesse contexto, é irrelevante, para a solução deste ponto, perquirir se o Sr. Alexandre D. Gazzí deveria ser qualificado como administrador empregado ou administrador não empregado. Essa discussão poderia ser relevante sob outra perspectiva, notadamente quando se examina a dedutibilidade de verbas cuja legislação expressamente condicione a dedução à caracterização do beneficiário como empregado.

Contudo, no tocante à participação nos lucros e às gratificações atribuídas a administradores, a controvérsia ora examinada possui fundamento autônomo: a inexistência de regra legal que imponha a adição desses valores à base de cálculo da CSLL.

Dessa forma, ainda que a legislação do IRPJ determine a adição da participação de administradores ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, tal comando não autoriza, por si só, a glosa correspondente na base de cálculo da CSLL.

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, para cancelar a parcela do lançamento relativa à glosa, na base de cálculo da CSLL, dos valores pagos a título de participação nos lucros atribuída ao administrador.

DA PROVISÃO DE DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO

A Recorrente sustenta que a glosa da provisão de décimo terceiro salário do Sr. Alexandre Dorival Gazzi, no valor de R\$ 44.567,69, deve ser afastada, pois teria sido fundada em premissa equivocada quanto à natureza do vínculo mantido entre o referido diretor e a pessoa jurídica.

Segundo a Recorrente, o fato de o Sr. Alexandre D. Gazzi exercer cargo de Diretor Executivo não autorizaria, por si só, a desconsideração de seu vínculo de emprego, sobretudo porque a legislação e a jurisprudência trabalhista admitem que o diretor, ainda que exerça função de administração, mantenha vínculo empregatício com a sociedade.

Afirma, ainda, que foram juntados aos autos documentos que atestam o vínculo de emprego do Sr. Alexandre D. Gazzi, especialmente aqueles constantes das e-fls. 268/328.

Neste ponto, ao analisar o Livro de Apuração do Lucro Real da Recorrente, a Fiscalização constatou que houve adição à apuração do Imposto de Renda, mas não à base de cálculo da CSLL, da rubrica “Quaisquer contribuições não obrigatórias”, no montante de R\$ 44.567,69, referente a provisão de 13º Salário do diretor executivo Sr. Alexandre D. Gazzi.

Com base nos arts. 335 e 338 do RIR/99, vigente à época, a Autoridade Fiscal rechaçou o argumento da Recorrente — de que não haveria previsão legal proibindo a exclusão da rubrica relacionada ao Sr. Alexandre Gazzi —, concluindo que a provisão de 13º Salário deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL, no LALUR, ensejando o lançamento objeto dos presentes autos.

Diante de tal cenário, a 28ª Turma da DRJ08 concluiu que, na data do fato gerador, já vigorava novo Contrato Social, pelo qual o cargo de Diretor-Superintendente foi extinto e suas atribuições transferidas ao Diretor-Executivo, passando este a concentrar os poderes máximos de gestão e a dirigir a sociedade em todas as suas atividades. Veja-se:

“[...]”

O deslinde da questão tratada nos autos passa, necessariamente, pela análise da possibilidade, ou não, da dedução de despesas a título de décimo terceiro e

participação no resultado vinculado ao Diretor-executivo, Sr. Alexandre Dorival Gazzi que, segundo a impugnante, mantém condição de empregado.

Até agosto de 2011 o Sr. Alexandre detinha o cargo de Diretor-executivo e substituía o Diretor-superintendente em suas ausências e impedimentos, a ver pelo Contrato Social então vigente:

[...]

Artigo 10. Sem prejuízo das disposições do *caput* do Artigo 9º acima, os deveres específicos dos administradores em suas respectivas áreas serão os seguintes:

- (a) Diretor Superintendente: (i) convocar e presidir as reuniões dos administradores sempre que forem convenientes para a coordenação adequada da administração da sociedade; (ii) dirigir a sociedade em todas as suas diferentes atividades, especialmente aquelas de natureza administrativa, comercial, financeira e industrial, com a assistência dos outros administradores e sempre de acordo com a política geral e as diretrizes estabelecidas pelas sócias; (iii) aprovar preços de produtos juntamente com os outros administradores; (iv) exercer quaisquer outras funções ou atividades, de acordo com as atribuições determinadas pelas sócias e/ou pelo Conselho Consultivo;
- (b) Diretor Executivo: (i) organizar e dirigir as atividades dos administradores da sociedade, reportando-se ao Diretor Superintendente; (ii) substituir o Diretor Superintendente em suas ausências e impedimentos com relação às funções específicas;
- (c) Diretor Industrial: planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e os processos de fabricação dos produtos da sociedade, reportando-se ao Diretor Executivo.

Artigo 11. São designados administradores da sociedade, para ocupar os cargos indicados, as seguintes pessoas:

- (a) Diretor Superintendente: **Erino Tonon**, brasileiro, casado, engenheiro mecânico, residente e domiciliado na Rua Alberto Bracagioli, nº 1132, CEP 95050-020, Caxias do Sul, RS, RG nº 20003943087-SSP/RS e CPF/MF nº 057.383.420-20;
- (b) Diretor Executivo: **Alexandre Dorival Gazzi**, brasileiro, casado, engenheiro, residente e domiciliado na Rua Visconde de Pelotas, nº 1447, apto. 34-L, CEP 95020-183, Caxias do Sul, RS, RG nº 2000769162-SSP/RS e CPF/MF nº 198.611.760-04; e,
- (c) Diretor Industrial: **Esdânio Nilton Pereira**, brasileiro, casado, economista, residente e domiciliado na Rua João Alcino Sturmer, nº 371, CEP 95032-180, Caxias do Sul, RS, Brasil, RG nº 18.212.679-SSP/SP e CPF/MF nº 118.152.228-59.

§ 1º. O mandato dos administradores será por prazo indeterminado.

§ 2º. Na direção dos negócios da sociedade, os administradores observarão as diretrizes e recomendações do Conselho Consultivo.

Quando se aperfeiçoou o fato gerador tributário, em 31 de dezembro de 2011, vigia um novo Contrato Social, cujas atribuições do Diretor-superintendente foram transferidas para o Diretor-executivo em vista da extinção daquele cargo.

Artigo 10. Sem prejuízo das disposições do *caput* do Artigo 9º acima, os deveres específicos dos administradores em suas respectivas áreas serão os seguintes:

- (a) Diretor-executivo: (i) convocar e presidir as reuniões dos administradores sempre que forem convenientes para a coordenação adequada da administração da sociedade; (ii) dirigir a sociedade em todas as suas diferentes atividades, especialmente aquelas de natureza administrativa, comercial, financeira e industrial, com a assistência dos outros administradores e sempre de acordo com a política geral e as diretrizes estabelecidas pelas sócias; (iii) aprovar preços de produtos juntamente com os outros administradores; (iv)

exercer quaisquer outras funções ou atividades, de acordo com as atribuições determinadas pelas sócias e/ou pelo Conselho Consultivo;

- (b) **Diretor-comercial:** planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e os processos de vendas e as atividades de marketing da sociedade, estabelecer preços para os produtos da sociedade, reportando-se ao Diretor-executivo
- (c) **Diretor-industrial:** planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e os processos de fabricação dos produtos da sociedade, reportando-se ao Diretor-executivo.

Artigo 11. São administradores da sociedade, designados para ocupar os cargos indicados, as seguintes pessoas:

- (a) **Diretor-executivo:** **Alexandre Dorival Gazzi**, brasileiro, casado, engenheiro mecânico, residente e domiciliado na Rua Visconde de Pelotas, nº 1447/34-L, CEP 95020-183, Caxias do Sul (RS), portador da cédula de identidade RG nº 2000769162-SSP/RS e inscrito no CPF/MF sob o nº 198.611.760-04;
- (b) **Diretor-comercial:** **Sérgio Luiz Onzi**, brasileiro, casado, engenheiro mecânico, residente e domiciliado na rua Santos Dumont, nº 1234/101, Bairro Exposição, CEP 95084-390, cidade de Caxias do Sul (RS), portador da cédula de identidade RG nº 1019066347-SSP/RS e inscrito no CPF/MF sob o nº 248.532.590-15; e,
- (c) **Diretor-industrial:** **Gelson Alfredo Dalberto**, brasileiro, casado, engenheiro mecânico, residente e domiciliado na rua Dr. José Aloysio Brugger, nº 1537/502, Bairro Jardim América, CEP 95050-150, cidade de Caxias do Sul (RS), portador da cédula de identidade RG nº 7000611173-SSP/RS e inscrito no CPF/MF sob o nº 257.118.650-72.

§ 1º. O mandato dos administradores será por prazo indeterminado.

§ 2º. Na direção dos negócios da sociedade, os administradores observarão as diretrizes e recomendações do Conselho Consultivo.

Dessa forma, o Sr. Alexandre passou a concentrar os poderes máximos de gestão, dirigindo a sociedade em todas as suas diferentes atividades, com a assistência do Diretor-industrial e o Diretor-comercial, cargo este criado pelo novel estatuto.

As razões de defesa cingem-se na interpretação de que seu Diretor-executivo reporta suas atividades ao Conselho Consultivo, do que decorreria uma subordinação jurídica a caracterizar vínculo de emprego.

Conforme já salientado, o Diretor-executivo detinha os poderes amplos de gestão (dirigir a sociedade em todas as suas atividades), sendo que a observância das diretrizes e recomendações emanadas do Conselho Consultivo não induz relação empregatícia, mesmo porque, como diz o próprio Contrato Social, referido Conselho aconselha em questões pontuais (artigos 6º e 7º).

No caso, o Diretor-executivo está vinculado, apenas, às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pelas sócias, pessoas jurídicas, quem o elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da Sociedade, fixa sua remuneração, delega o poder de gerir com amplos poderes todos os negócios e **às recomendações do Conselho**, diferentemente da figura de empregado que executa suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia como, a propósito, se verifica em relação ao Diretor-comercial e o Diretor-industrial, obrigados a se reportarem àquele.

Como se percebe do Contrato Social, não havia qualquer subordinação entre o Diretor-executivo e outra pessoa da Sociedade, ou seja, eventual relação se dava entre órgãos (Diretoria/Conselho Consultivo) e não entre cargos.

Enfim, em sendo o gestor de todos os negócios, eleito ou nomeado na forma do Contrato Social, é considerado como administrador da sociedade, não importando, para esse fim, a qualificação a ele atribuída pelo contribuinte ou a existência ou não de contrato de trabalho na modalidade emprego.

[...]”

(grifos nossos, destaques no original)

Em síntese, o v. Acórdão Recorrido (e-fls. 359/367) entendeu que a observância de diretrizes das sócias e as recomendações do Conselho Consultivo não configurariam subordinação empregatícia, mas simples vinculação à disciplina societária e às regras estatutárias.

A discussão relativa à provisão de décimo terceiro salário, contudo, possui disciplina normativa própria. Diferentemente da participação nos lucros atribuída a administradores, cuja análise se concentra na extensão — ou não — à CSLL de regras de indedutibilidade previstas para o IRPJ, a provisão de décimo terceiro salário é expressamente tratada pelo art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

(grifos nossos)

Como se vê, referido dispositivo estabelece, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a vedação à dedução de qualquer provisão, excepcionando, de modo expresso, as provisões constituídas para pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário:

No plano infralegal, essa disciplina encontrava correspondência nos arts. 335 e 338 do RIR/99. O art. 335 dispunha que, na determinação do lucro real, somente seriam dedutíveis as provisões expressamente autorizadas; o art. 338, por sua vez, autorizava a dedução, como custo

ou despesa operacional, da importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao décimo terceiro salário de empregados. Veja-se o teor dos referidos dispositivos:

Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

[...]

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

No caso concreto, considero que o Sr. Alexandre Dorival Gazzi ostentava a condição de empregado da sociedade, circunstância que restou comprovada pela documentação juntada pela Recorrente em sede de Impugnação.

Os documentos funcionais acostados às e-fls. 268/273 indicam dados cadastrais, histórico funcional, data de admissão em 02/05/1986, opção pelo FGTS e evolução de cargos e salários do Sr. Alexandre D. Gazzi.

Os comprovantes de pagamento constantes das e-fls. 274/328, por sua vez, registram o Sr. Alexandre como Diretor Executivo, com rubricas típicas de folha de pagamento, tais como salário mensal, décimo terceiro salário, participação nos resultados, contribuição ao INSS, IRRF, FGTS, previdência privada, plano de saúde e demais descontos ordinários.

Ademais, a circunstância de o empregado ocupar cargo de direção não afasta, por si só, a existência do vínculo de emprego. A própria Súmula nº 269 do TST³ parte da premissa de que o empregado eleito para cargo de diretor não perde, automaticamente, sua condição de

³ Súmula nº 267, TST: DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO. O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

empregado; quando muito, pode haver suspensão do contrato de trabalho, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Assim, a suspensão dos efeitos principais do contrato de trabalho — quando existente — não equivale à extinção da relação empregatícia, nem transmuta automaticamente o diretor empregado em administrador estranho ao quadro funcional da pessoa jurídica.

Essa compreensão é especialmente adequada para estruturas empresariais profissionalizadas, nas quais diretores podem exercer atribuições relevantes de gestão sem integrar o quadro societário da fonte pagadora.

Nesses casos, a existência de poderes de direção ou representação, conferidos por atos societários, não basta para afastar o status de empregado, sobretudo quando a pessoa física foi recrutada do quadro funcional, permanece registrada como empregada e recebe remuneração processada em folha.

No presente caso, a Fiscalização não demonstrou que o Sr. Alexandre D. Gazzí fosse sócio da pessoa jurídica, tampouco que a documentação trabalhista e previdenciária apresentada fosse simulada ou inidônea.

Ao contrário, os documentos de e-fls. 268/328 indicam vínculo formal e contínuo, desde 1986, com tratamento remuneratório próprio de empregado. A conclusão fiscal apoiou-se, essencialmente, na circunstância de o beneficiário ocupar cargo de Diretor Executivo e exercer atribuições de gestão, o que, isoladamente, não é suficiente para desqualificar o vínculo de emprego.

Também não altera essa conclusão o fato de o Sr. Alexandre exercer funções de direção da sociedade. O diretor empregado pode ocupar cargo de confiança, desempenhar funções gerenciais e participar da gestão empresarial sem perder, por essa única razão, a condição de empregado.

Assim, reconhecida a condição de diretor empregado do Sr. Alexandre Dorival Gazzí, a provisão de décimo terceiro salário constituída em seu favor enquadra-se na regra de dedutibilidade aplicável às provisões de remuneração de empregados.

Desse modo, deve ser afastada a glosa da provisão de décimo terceiro salário, no valor de R\$ 44.567,69, por se tratar de despesa dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a abalizada posição da i. Relatora, a Turma, pelo voto de qualidade, entendeu que em relação à provisão para gratificação natalina (13º salário) paga ao Sr. Alexandre Dorival Gazzi, no valor de R\$ 44.567,69, deve ser mantida a glosa.

Os fundamentos trazidos pela fiscalização e r. Decisão são de que o Sr. Alexandre Dorival Gazzi, ao final do período de apuração, ocupava a função máxima na diretoria (diretor-executivo) e o fato de o executivo prestar contas ao Conselho Consultivo, órgão que não tem funções executivas, isto é, não integra a diretoria da companhia é razão suficiente para não caracterizá-lo como empregado, isto é, submetido à condição de subordinação dentro da estrutura administrativa da Recorrente.

Conforme Estatuto da Companhia, compete ao diretor-executivo dirigir a sociedade (art. 10) e a ele os demais diretores devem se reportar (art. 11).

A previsão constante no art. 11, § 2º, do Estatuto de que os administradores observarão diretrizes e recomendação do Conselho Consultivo não retira, pelo contrário, reafirma o poder de mando do diretor-executivo, em outras palavras, o Conselho Consultivo não é órgão executivo da pessoa jurídica, atribuição que compete à diretoria, que tem como, dirigente máximo o Sr. Alexandre Dorival Gazzi.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa com base no art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995.

Por essas razões, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para manter a glosa relativa à gratificação natalina paga ao Sr. Alexandre Dorival Gazzi, no valor de R\$ 44.567,69.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins