



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723948/2014-11
ACÓRDÃO	1101-002.162 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERPRO BETTANIN S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS DE LIMPEZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Na esteira dos preceitos inscritos no artigo 303 do Regulamento do Imposto de Renda/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, a PLR paga a dirigentes ou administradores estatutários da pessoa jurídica é indedutível na apuração do Imposto de Renda, devendo a despesa ser adicionada para fins de determinação do Lucro Real.

AMORTIZAÇÃO. GASTOS COM INSTALAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA INFORMATIZADO DE GESTÃO ORGANIZACIONAL.

Os gastos relacionados a aquisição, instalação e implantação de sistema informatizado, que atendam aos requisitos de dedutibilidade e que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração estão sujeitos a amortização pelo prazo mínimo de cinco anos.

INOBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de despesa, custo ou dedução, constitui fundamento para lançamento de ofício se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito,

sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

SUPERPRO BETTANIN S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS DE LIMPEZA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, cientificado em 27/10/2014 (e-fl. 398), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em face da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2010, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 355/370, Relatório da Ação Fiscal, de e-fls. 372/395, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“[...]”

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

GASTOS CORRESPONDENTES A APLICAÇÃO DE CAPITAL

Gastos correspondentes a aplicação de capital para os quais não houve a postergação de pagamentos de IRPJ e de CSLL, conforme disposto no item IV do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]

0002 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

GASTOS CORRESPONDENTES A APLICAÇÃO DE CAPITAL - COM POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTOS

Gastos correspondentes a aplicação de capital para os quais houve a postergação de pagamentos de IRPJ e de CSLL, conforme itens IV e V do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]

0003 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - GRATIFICAÇÃO ATRIBUÍDA A DIRETOR

Gratificação atribuída a administrador da Fiscalizada, indedutível na apuração do lucro real, conforme item III do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]”

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação, de e-fls. 421/435, a qual fora julgada procedente em parte, pela 1ª Turma da DRJ05 em Salvador/BA, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 105-000.354, de 20 de agosto de 2020, de e-fls. 522/540, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. INDEDUTIBILIDADE.

A PLR paga a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica é indedutível na apuração do Imposto de Renda, devendo a despesa ser adicionada para fins de determinação do Lucro Real.

AMORTIZAÇÃO. GASTOS COM INSTALAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA INFORMATIZADO DE GESTÃO ORGANIZACIONAL.

Os gastos relacionados a aquisição, instalação e implantação de sistema informatizado, que atendam aos requisitos de dedutibilidade e que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração estão sujeitos a amortização pelo prazo mínimo de cinco anos.

INOBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de despesa, custo ou dedução, constitui fundamento para lançamento de ofício se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

NORMAS COMPLEMENTARES. JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.

OPINIÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais sem lei que lhes atribua eficácia vinculante, somente se aplicam às partes envolvidas no litígio a que se referem.

Opiniões doutrinárias e decisões administrativas e judiciais, conquanto de inestimável valor como fonte de consulta para ilustrar ou reforçar a argumentação, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

NORMAS COMPLEMENTARES. SOLUÇÕES DE CONSULTA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA.

A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, regular é a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. DEDUTIBILIDADE.

A PLR paga a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica é dedutível na apuração da CSLL.

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, estendem-se as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento à CSLL em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, concluindo que a indedutibilidade dos pagamentos a título de PLR aos

administradores somente encontra lastro na legislação do IRPJ, não podendo ser estendida à CSLL, razão pela qual excluiu a exigência atinente àquela contribuição.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 550/572, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra a exigência fiscal remanescente e, mais precisamente, quanto à glosa da dedução dos pagamentos a título de PLR aos diretores, ressaltando *que recolheu o INSS incidente sobre a referida remuneração e, por conseguinte, realizou a dedução como despesa de salário, e que a definição de salário está prevista no art. 28 da Lei no 8.212/91, sendo que o § 9º excepciona na sua alínea a participação nos lucros ou nos resultados da empresa, quando estes tenham sido pagos ou creditados de acordo com a lei específica.*

Acrescenta que a *lei específica seria a Lei nº 10.101/2000; a qual estabelece requisitos através negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimentos descritos como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, programas de metas, resultados; “de modo que não havendo o cumprimento dos requisitos da Lei no 10.101/2000, configura-se como remuneração e, como tal, pode ser dedutível”.*

Em defesa de sua pretensão, faz referência à *jurisprudência do CARF, no sentido de que os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, ou seja, que a Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.*

Sustenta que *somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.*

No que tange à glosa de despesas concernentes ao procedimento de instalação de manutenção do sistema de informática – projeto ERP/SAP, igualmente, contrapõe-se à exigência fiscal, corroborada pela decisão recorrida, aduzindo para tanto *que decorrem de assessoramento constante de assistência e, como tal, consubstanciam-se em despesas operacionais.*

Descreve o referido produto como um *“sistema de gestão empresarial que integra todos os dados e processos de uma organização em um único sistema informatizado. A integração pode ser vista sob a perspectiva funcional (sistemas de finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras entre outros) e sob a perspectiva sistêmica (sistema de processamento de transações, sistemas de informações gerenciais, sistemas de apoio à decisão entre outros).”*

Esclarece que o ERP em termos gerais são plataformas informatizadas desenvolvidas para integrar os diversos departamentos de uma empresa, possibilitando a automação e armazenamento de todas as informações dos negócios realizados. ERP, em outras palavras, é um sistema que integra todas as operações da empresa, desde a mais simples até a mais complexa, interligando as informações a fim de aperfeiçoar o processo produtivo da empresa.

Assevera que o ERP faz parte de um projeto que visa a automação e unificação das informações da empresa a fim de melhor organizar as operações da empresa visando, ao final, o aumento do faturamento da empresa.”

Sustenta que não se trata de uma simples e pura aquisição de software e como tal deve ser lançado como ativo imobilizado. A aquisição foi a instalação e manutenção do projeto ERP/SAP onde está incluído dentro deste projeto um software e muitas outras atividades de manutenção e instalação.

Neste sentido, defende restar claro que as despesas incorridas pela instalação e manutenção do Projeto ERP/SAP são despesas operacionais, ou seja, vinculadas às receitas de venda, pois com a instalação deste projeto aumentam às receitas de vendas, devendo ser reconhecido a legitimidade dos valores deduzidos para fins de IRPJ pela ora impugnante.

Assim, considera comprovado que as despesas com instalações e manutenção do Projeto ERP/SAP estão corretamente lançadas como despesas para fins de IRPJ, e, portanto, as infrações devem ser cancelada por esta Turma de Julgamento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em face da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2010, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 355/370, Relatório da Ação Fiscal, de e-fls. 372/395, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“[...]”

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

GASTOS CORRESPONDENTES A APLICAÇÃO DE CAPITAL

Gastos correspondentes a aplicação de capital para os quais não houve a postergação de pagamentos de IRPJ e de CSLL, conforme disposto no item IV do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]

0002 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

GASTOS CORRESPONDENTES A APLICAÇÃO DE CAPITAL - COM POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTOS

Gastos correspondentes a aplicação de capital para os quais houve a postergação de pagamentos de IRPJ e de CSLL, conforme itens IV e V do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]

0003 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - GRATIFICAÇÃO ATRIBUÍDA A DIRETOR

Gratificação atribuída a administrador da Fiscalizada, indedutível na apuração do lucro real, conforme item III do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]”

Por sua vez, inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, contestando cada uma das infrações apuradas, a qual fora julgada procedente em parte pelo Acórdão recorrido, revertendo a glosa da PLR para a CSLL, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

DA (IN)DEDUTIBILIDADE DA PLR PAGA A DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Relativamente à esta infração, entendeu a fiscalização que o *Bônus atribuído a Diretor da Fiscalizada* não seria possível de dedução, uma vez tratar-se de pagamento esporádico efetuado a título de gratificação, em valor muito superior à remuneração mensal fixada ao direto da Fiscalizada (pró-labore), senão vejamos:

“[...]

III – BÔNUS ATRIBUÍDO A DIRETOR DA FISCALIZADA

Em análise da escrituração contábil, foi verificado registro a débito da conta de Resultado “0000425104 - PARTICIPACOES RESULTADOS DIRETORIAS” efetuado em 31 de dezembro de 2010, no valor de R\$ 337.556,75, referido como “BONUS DIRETORES”. Tal registro contábil teve por contrapartida crédito à conta do Passivo “0000214201 - PARTICIPACOES RESULTADOS”.

Em atendimento ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 1, fl. 84, a Fiscalizada apresentou cópias do Estatuto Social e da folha de pagamento por meio da qual teria se efetivado o pagamento do bônus, fls. 87-105.

Verificou-se no Estatuto Social, formalizado em 15 de julho 2009, terem sido nomeados como diretores os senhores Cezar Antônio Bettanin (Diretor Presidente), Dante Bettanin (Diretor Vice-Presidente de Tecnologia), Eduardo Bettanin (Diretor Vice-Presidente de Operações) e Dante Alberto Bettanin (Diretor Superintendente), fls. 91-98.

Paralelamente, de acordo com as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIPs) transmitidas nos anos de 2009 a 2011 (até o mês de junho), referidas no Anexo I a este Relatório, constatou-se que entre os diretores nomeados por meio do Estatuto Social, apenas o senhor Dante Alberto Bettanin teria desempenhado atividades na Fiscalizada, ocupando o cargo de Diretor Administrativo e Financeiro, conforme a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO). Nas GFIPs, o referido diretor fora qualificado como “Contribuinte Individual - diretor não empregado com FGTS”.

Já na folha de pagamento relativa ao mês de junho de 2011, fls. 100-105, indicou-se pagamento do valor de R\$ 337.556,75 a título de “Bonus Diretoria – com FGTS”, coincidente com o valor que fora contabilizado em 31 de dezembro de 2010 a débito da conta de Resultado “0000425104 - PARTICIPACOES RESULTADOS DIRETORIAS”, depreendendo-se, após o cotejo com a GFIP correspondente, que o valor foi integralmente pago ao senhor Dante Alberto Bettanin.

Ainda em análise da escrituração contábil (contas de Resultado “5.3.01.35.0001 - SALARIOS/HONOR.DA DIRETORIA” e “0000421102 - SALARIOS ADMINISTRADORES”) e das GFIPs referentes aos anos de 2010 e 2011, constatou-se que a Fiscalizada teria pago ao senhor Dante Alberto Bettanin pró-labore mensal de R\$ 30.000,00. Portanto, o bônus de R\$ 337.556,75 tratou-se de pagamento esporádico efetuado a título de gratificação, em valor muito superior à remuneração mensal fixada ao diretor da Fiscalizada (pró-labore).

Para fins de apuração do Lucro Real, o artigo 303 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) estabelece como indedutíveis na apuração do Lucro Real as gratificações e as participações nos lucros atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Outrossim, assim também entende a jurisprudência administrativa:

[...]

É de se observar que mesmo se existisse um plano/acordo/convenção para o pagamento de participação nos lucros e resultados em plena conformidade com as disposições da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, isso acarretaria em efeitos para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre as participações nos lucros ou resultados pagas apenas aos empregados da Fiscalizada, e não a diretores/sócios. Além disso, o fato de haver incidência de contribuição previdenciária sobre pagamento atribuído a diretor não implica necessariamente considerar esse valor despesa dedutível para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

É que para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, há legislação específica que estabeleceu critérios de dedutibilidade de pagamentos atribuídos a diretores e administradores das pessoas jurídicas. Dispõe-se no artigo 303 do Regulamento do Imposto de Renda serem indedutíveis as gratificações ou participações nos lucros atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. No mesmo sentido, no artigo 357 do Regulamento, faz-se distinção entre as remunerações pagas a diretores, sócios e administradores (caput), dedutíveis, e os valores não correspondentes a remuneração mensal fixa (pró-labore) por prestação de serviços (parágrafo único, inciso I), indedutíveis.

Tomando-se por base a escrituração contábil e as GFIPs referentes aos anos de 2010 e 2011, chegou-se à conclusão de que o valor R\$ 337.556,75 não correspondera, nem em valor e nem em periodicidade, a remuneração mensal fixa, mas a gratificação esporádica atribuída ao diretor Dante Alberto Bettanin. Tal conclusão se alinha com a própria descrição dada pela Fiscalizada na escrituração contábil (“BONUS DIRETORES”) e na folha de pagamento (“Bonus Diretoria – com FGTS”) sobre o referido valor, registrado como um “bônus”, não como remuneração/salário.

Portanto, considerando que a despesa contabilizada à conta de Resultado “0000425104 - PARTICIPACOES RESULTADOS DIRETORIAS” no valor de R\$ 337.556,75 correspondeu a gratificação atribuída a diretor/administrador da Fiscalizada, este valor será adicionado ao lucro líquido do ano de 2010 nos termos dos artigos 249, inciso I, 303 e 357, parágrafo único, inciso I, todos do Regulamento do Imposto de Renda. Da mesma forma, em função do disposto nos artigos 2º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 1º da Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, também será indedutível para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

[...]”

Por seu turno, pretende a contribuinte a reforma, em parte, do Acórdão recorrido, o qual manteve parcialmente a exigência fiscal, ressaltando *que recolheu o INSS incidente sobre a*

referida remuneração e, por conseguinte, realizou a dedução como despesa de salário, e que a definição de salário está prevista no art. 28 da Lei no 8.212/91, sendo que o § 9º excepciona na sua alínea a participação nos lucros ou nos resultados da empresa, quando estes tenham sido pagos ou creditados de acordo com a lei específica.

Acrescenta que a lei específica seria a Lei nº 10.101/2000; a qual estabelece requisitos através negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimentos descritos como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, programas de metas, resultados; “de modo que não havendo o cumprimento dos requisitos da Lei no 10.101/2000, configura-se como remuneração e, como tal, pode ser dedutível”.

Em defesa de sua pretensão, faz referência à *jurisprudência do CARF, no sentido de que os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, ou seja, que a Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.*

Sustenta que somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido na forma daquele decisório.

Aliás, esta Turma já se debruçou sobre o tema, firmando entendimento uníssono que, tratando-se de diretor estatutário, ou seja, sem vínculo empregatício, o pagamento de PLR não é passível de dedução da apuração do tributo lançado, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 303 do RIR/1999, então vigente, que assim prescreve:

“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).”

Como se observa, estamos diante de expressa determinação legal, corroborando a pretensão fiscal, não havendo se falar em dedutibilidade de aludidos valores simplesmente porque foram objeto de tributação pelas contribuições previdenciárias.

A rigor, inobstante as inúmeras discussões que repousam sobre o tema, com os mais variados entendimentos, especialmente quanto a dedutibilidade da PLR dos segurados empregados, observados ou não os pressupostos da Lei nº 10.101/2000, ou mesmo aludido

benefício destinado aos diretores empregados, com ou sem subordinação, certo é que no caso dos autos é inconteste que os valores sob análise foram pagos à direto estatutários, ou seja, contribuinte individual, havendo, assim, a perfeita subsunção da norma encimada à hipótese vertente, não havendo se falar em improcedência do feito.

DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA ERP/SAP – DEDUBITILIBADADEO

No que tange à glosa de despesas concernentes ao procedimento de instalação de manutenção do sistema de informática – projeto ERP/SAP, igualmente, contrapõe-se à exigência fiscal, corroborada pela decisão recorrida, aduzindo para tanto *que decorrem de assessoramento constante de assistência e, como tal, consubstanciam-se em despesas operacionais.*

Descreve o referido produto como um “sistema de gestão empresarial que integra todos os dados e processos de uma organização em um único sistema informatizado. A integração pode ser vista sob a perspectiva funcional (sistemas de finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras entre outros) e sob a perspectiva sistêmica (sistema de processamento de transações, sistemas de informações gerenciais, sistemas de apoio à decisão entre outros).”

Esclarece que *o ERP em termos gerais são plataformas informatizadas desenvolvidas para integrar os diversos departamentos de uma empresa, possibilitando a automação e armazenamento de todas as informações dos negócios realizados. ERP, em outras palavras, é um sistema que integra todas as operações da empresa, desde a mais simples até a mais complexa, interligando as informações a fim de aperfeiçoar o processo produtivo da empresa.*

Assevera que o ERP faz parte de um projeto que visa a automação e unificação das informações da empresa a fim de melhor organizar as operações da empresa visando, ao final, o aumento do faturamento da empresa.”

Sustenta que não se trata de *uma simples e pura aquisição de software e como tal deve ser lançado como ativo imobilizado. A aquisição foi a instalação e manutenção do projeto ERP/SAP onde está incluído dentro deste projeto um software e muitas outras atividades de manutenção e instalação.*

Neste sentido, defende restar *claro que as despesas incorridas pela instalação e manutenção do Projeto ERP/SAP são despesas operacionais, ou seja, vinculadas às receitas de venda, pois com a instalação deste projeto aumentam às receitas de vendas, devendo ser reconhecido a legitimidade dos valores deduzidos para fins de IRPJ pela ora impugnante.*

Assim, *considera comprovado que as despesas com instalações e manutenção do Projeto ERP/SAP estão corretamente lançadas como despesas para fins de IRPJ, e, portanto, as infrações devem ser cancelada por esta Turma de Julgamento.*

Sem razão à contribuinte!

Com efeito, na hipótese dos autos, a contribuinte devidamente intimada apresentou os contratos que escoram as deduções, além de prestar os devidos esclarecimentos,

os quais não foram suficientes a justificá-las, no entendimento do fiscal autuante, por entender que as despesas com o Projeto ERP/SAP contribuíram para a formação do resultado de mais de um período de apuração, razão pela qual correto o enquadramento realizado pela Autoridade Fiscal, nos termos do artigo 325 do RIR/1999, sujeitando as despesas à amortização em 60 meses, fundamento, portanto, a acusação fiscal.

O julgador de primeira instância, por sua vez, ao analisar a demanda rechaçou de pronto as razões de defesa da contribuinte, corroborando o lançamento fiscal, que se trata (no contexto geral) de aquisição exclusiva de um software, que deveria ser lançado como ativo imobilizado, por supostamente trazer um aumento de produção. Assim, deveria ser o crédito apropriado na medida das proporções para ativo imobilizado, conforme determina a legislação tributária.

Como se observa, o deslinde da controvérsia se fixa basicamente em definir se as despesas sob análise se caracterizam como simples aquisição de software, devendo ser lançada como ativo da empresa e posterior amortização, na forma que entendeu a fiscalização, corroborada pelo julgador recorrido, ou se apresenta como uma prestação de serviços mais complexos, visando a implantação de novo sistema de gestão organizacional, com várias etapas autônomas, mais precisamente *gestão de mudança organizacional para levantamento de estudo, análise e mudanças necessárias para manutenção da gestão, com o intuito de alimentar o software ERP*, se caracterizando como despesa operacional, portanto, como sustenta a recorrente.

E, neste desiderato, não obstante as alegações da contribuinte, mais uma vez, seu insurgimento não é capaz de refutar a pretensão fiscal.

Destarte, como muito bem delineado pela recorrente, aludidas despesas encontram lastro nas seguintes cláusulas dos contratos de prestação de serviços, elencados pela própria fiscalização no Relatório Fiscal, de e-fls. 380/381, *in verbis*:

Tabela 2 – Contratos apresentados pela Fiscalizada – projeto “ERP/SAP”

<i>Data da formalização do contrato/documento fiscal</i>	<i>Documentos apresentados</i>	<i>Empresas contratadas</i>	<i>Objeto contratado e outras informações</i>
31/07/2009	Contrato de Prestação de Serviços e Anexo I	GMC – Gestão, Mudança, Capacitação de Recursos Humanos Sociedade Simples Ltda.	Consultoria na área de Gestão de Mudança Organizacional em projeto de implementação de Tecnologia de Gestão Integrada (CHANGE MANAGEMENT IMPLANTAÇÃO ERP SAP ECC 6.0) Período de prestação de serviços : 17 meses Honorários pela prestação dos serviços: R\$ 802.200,00, pagos de acordo com a prestação dos serviços.
31/07/2009 e 05/02/2010	Contrato de Prestação de Serviços de Informática e Nota Fiscal de Serviços nº 1252	ITS – Tecnologia da Comunicação Ltda.	Alocação de recursos de consultoria para a execução das atividades de Implantação do produto SAP ECC 6.0 Serviços de consultoria e desenvolvimento de software e aplicativos Período de prestação de serviços : 2.890 dias de consultoria Honorários pela prestação dos serviços: R\$ 3.365.630,00, pagos em parcelas (anos de 2009 e 2010)
01/10/2009	Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Anexo I	Brodbeck Consultores em Informática Ltda.	Consultoria de Tecnologia da Informação na Implantação de Sistema SAP, tendo por objetivo: - Assessorar a equipe do projeto SAP e de TI na implementação do sistema SAP e sistemas complementares; assessorar no planejamento, especificação, seleção, contratação e acompanhamento da implantação de infra-estrutura física; - Assessorar o gerente de projeto na gestão da implementação do sistema SAP; - Acompanhar, validar e recomendar procedimentos para assegurar a qualidade da análise de processos a ser realizada pela equipe de implementação do sistema SAP; Período de prestação de serviços: 12 meses Honorários pela prestação dos serviços: R\$ 115.200,00, pagos de acordo com a prestação do serviço.

Extrai-se daí que aludidos serviços se prestaram eminentemente à operacionalização do Sistema ERP/SAP, ou seja, estão intrinsecamente ligados à implantação e

manutenção de referido sistema (Software). Aliás, nos parece que não fosse assim, sequer haveria necessidade de contratação, seguindo em funcionamento o sistema antigo (Software LOGIX).

Aliás, a própria contribuinte reconhece que o Software novo (ERP/SAP) veio a substituir o antigo (LOGIX), o qual *com o passar dos anos, não mais comportava as demandas da empresa, tornando-se obsoleto e necessitando, conforme sua fornecedora, um up grade que demandaria a aquisição de um novo software, com nova implementação e manutenções.*

Constata-se, assim, que a própria autuada reconhece em suas razões recursais que se trata de implantação de *um novo software*, e, nestas condições, as despesas incorridas para fins de sua implantação são decorrentes daquele sistema e a forma de registro contábil e tributação, igualmente, seguem o mesmo caminho.

Não bastasse isso, verifica-se que a contribuinte informou no decorrer da fiscalização que somente a parte destinada à aquisição do Software propriamente dito, seria passível de ativação para amortização posterior, sem, no entanto, comprovar esta afirmação nos autos do processo, em que pese ter sido objeto de confrontação pela fiscalização, senão vejamos:

Relatório Fiscal (pag. 13), e-fl. 384:

“[...]

Outrossim, a Fiscalizada argumentou que o fato de utilizar o sistema “ERP/SAP” até o presente momento, verbis, “não significa que as despesas sejam provenientes da aquisição de um sistema que deve ser ativado, mas, sim, despesas de prestação de serviço que foram necessárias para a implementação do sistema”. Assim, deu-se a entender que apenas despesas com a aquisição do sistema “ERP/SAP” propriamente dito seriam passíveis de ativação para amortização posterior enquanto que outras despesas para implementação do sistema “ERP/SAP” não, porque seriam integralmente dedutíveis no período de apuração em que incorridas. Neste ponto, cumpre observar que na escrituração contábil da Fiscalizada não foram localizados valores relacionados ao projeto “ERP/SAP” ativados no ano de 2010. [...]’

No recurso voluntário a contribuinte repisa tal alegação, mas, novamente, sequer a comprova.

Constata-se, assim, que tais despesas foram tratadas de forma geral e irrestrita, não havendo se falar em parte referente à prestação de serviços e outra de aquisição do software, uma vez que o tratamento contábil conferido pela contribuinte fora uníssono para toda despesa.

Mais a mais, tratando-se de recurso voluntário em que aduz basicamente as mesmas alegações lançadas na impugnação, nos reportamos à decisão recorrida, a qual se debruçou com muita propriedade a respeito das matérias postas em debate, de onde peço vênia

para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 114, § 12º, inciso I, do RICARF, senão vejamos:

“[...]

63. Sobre os gastos com a implantação do Sistema ERP/SAP, o próprio Impugnante afirma que está incluído dentro deste projeto um software e muitas outras atividades de manutenção e instalação, que duraram meses até a entrada em operação; e que, a dita ferramenta integra a automação e unificação das informações da empresa a fim de melhor organizar as operações e contribuir para aumentar o faturamento, e melhorar a atividade empresária.

64. Os argumentos lançados, contrariamente ao que pretende o Impugnante, corroboram a tese da Fiscalização acerca da extensão da contribuição do Sistema ERP/SAP para a formação do resultado de mais de um período de apuração, como, por exemplo se encontra nos seguintes trechos da Impugnação em ficam evidenciados os benefícios que a empresa vislumbrou no Sistema, para além do resultado do próprio período em que se deu a aquisição e implantação:

[...]

65. Da leitura dos autos resta claro:

65.1. o Sistema ERP/SAP faz parte de um projeto que visa a automação e unificação das informações da empresa a fim de melhor organizar as operações da empresa para, ao final, obter o aumento da eficiência nas atividades empresariais;

65.2. não se trata de considerar o gasto indedutível, circunstância sequer aventada no lançamento, aliás incompatível mesmo com a autuação, vez que foi admitida a sua amortização para fins de apuração do lucro real;

65.3. ficou comprovado e não é negado pelo Impugnante que os benefícios do Sistema ERP/SAP se estenderam por mais de um período de apuração, encontrando-se em utilização desde a implantação em setembro/2010 até o momento em que se procedeu a fiscalização;

65.4. além da aquisição, houve gastos com a instalação e implantação para colocar o Sistema no local em condição necessária para ser capaz de funcionar da forma a atender os objetivos pretendidos pela administração.

[...]”

72. Ainda de acordo com o CPC 04, o custo de um ativo intangível inclui:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

73. Resta hialino que o Sistema ERP/SAP é um recurso que tem o potencial de produzir benefícios econômicos futuros, para além da data de sua aquisição/implantação, ainda que não sejam certos, líquidos; portanto não se referindo ao desempenho financeiro da entidade. E que os benefícios econômicos se projetam ao longo de vários períodos contábeis, na circunstância em que a confrontação com a receita (regime de competência) somente pode ser feita de modo geral e indireto, devendo as despesas serem reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e razoável.

74. Aqui releva anotar que não se insere no âmbito da Instrução Normativa SRF nº 162/1998, vigente à época dos fatos geradores, a qual fixava prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona; entre os quais não se encontram os softwares.

75. De todo exposto, em relação ao denominado Projeto ERP/SAP, algumas conclusões se extrai:

75.1. não representa despesa que se exaure num único período;

75.2. não se enquadra como equipamento ou máquina que proporciona a produção, mas, um sistema que auxilia o organismo da empresa para que possa ter um controle sobre o mesmo;

75.3. não se lhe aplica a depreciação (Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 305);

75.4. atende ao conceito de ativo intangível;

75.5. no seu custo estão incluídos os valores aplicados na preparação do ativo para a finalidade proposta vinculados aos contratos com as empresas citadas no item 18 retro.

76. Enfim, estabelecia a Instrução Normativa SRF nº 4, de 1985, vigente à época dos fatos geradores:

O Secretário da Receita Federal, em exercício, no uso de suas atribuições, e, com fundamento no disposto no artigo 202, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 985.450, de 04 de dezembro de 1980,

RESOLVE:

I - Fixar em cinco anos o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação de computadores e periféricos ("hardware");

II - Fixar em cinco anos o prazo mínimo admissível para amortização de custos e despesas de aquisição e desenvolvimento de logiciais ("software"), utilizados em processamento de dados.

77. Conclui-se, portanto, que o lançamento fundamentado nos parágrafos 4º e 5º do artigo 6º do Decreto-lei 1.598/1977, amparado no Parecer Normativo

CST nº 57, de 16 de outubro de 1979, e no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, atende aos ditames legais, restando indubitável, que todos os valores indicados pela Fiscalização devem compor o custo do programa de gestão adquirido, porquanto imprescindíveis para que o projeto exerça a função à qual se propõe, nos termos aqui já colocados, não havendo reparos a fazer no lançamento fiscal.

78. Improcedente a Impugnação neste tema, e não havendo outros argumentos da defesa contra a exigência sobre a postergação dos tributos relacionada a esta infração, aplicam-se as mesmas conclusões.

[...]”

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação e ação fiscal, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de afastar a pretensão fiscal.

A discussão trazida à colação pela recorrente repousa essencialmente em matéria de prova, cabendo à contribuinte demonstrar que as imputações fiscais não se coadunam com a realidade dos fatos, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, o que não logrou demonstrar, ou seja, não obteve êxito em rechaçar a pretensão fiscal, impondo seja mantida a exigência fiscal nos termos do Acórdão recorrido.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea, mormente na esteira do disposto no artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Neste sentido, no mérito, não se cogita em improcedência do feito, tendo em vista que o fiscal autuante agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

ACÓRDÃO 1101-002.162 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11065.723948/2014-11

DOCUMENTO VALIDADO