



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14817.720115/2021-67
ACÓRDÃO	1101-002.171 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIVERSAL LEAF TABACOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

IRPJ. LUCRO REAL. REMUNERAÇÃO E PARTICIPAÇÕES PAGAS ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE. ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

São dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica registrados como empregados.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES.

Diante da inexistência de vedação legal da dedução do pagamento ou do crédito de juros sobre capital próprio de períodos anteriores, não há como se proibir tal forma de dedução. Ademais, ainda que haja uma indução por atos infralegais da Receita Federal para registro dos juros sobre capital próprio como despesa para quem os paga ou credita, as normas contábeis expressamente dizem que não se trata conceitualmente de despesa. Não tendo natureza de despesa, não há que se falar em necessidade de observância do regime de competência.

STJ. DECISÃO DEFINITIVA. RECURSOS REPETITIVOS. REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA.

As decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferidas na sistemática dos recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, nos termos do voto do Relator, em dar provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos, em afastar a glosa de JCP; ii) por maioria de votos, em afastar a glosa de PLR, vencidos os Conselheiros Edmilson Borges Gomes e

Efigênio de Freitas Júnior que negaram provimento ao recurso voluntário em relação à matéria. Declaração de voto Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.483/517, contra acórdão da DRJ, efls. 448/472, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls. 367/396, contra lavratura de auto de infração de IRPJ e de CSLL referentes ao ano calendário de 2018 (efls. 312/328), em face do Relatório Fiscal (efls.328/354) pelas seguintes infrações: 1. falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com juros sobre o capital próprio; 2. participação nos lucros e resultados atribuída a diretores/administradores.

A síntese fática pode ser depreendida pela reprodução parcial do relatório do acórdão recorrido:

No período fiscalizado, a sistemática de tributação adotada pelo contribuinte deu-se pelo LUCRO REAL, com apuração anual do IRPJ e CSLL. Da análise dos livros e doc-fiscais apresentados pelo contribuinte foram constatadas adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a despesas com participação nos lucros pagas a diretores e administradores, com a consequente falta de recolhimento de IRPJ, no período de primeiro de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2017.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Informou a Autoridade Fiscal que o objeto do Contrato Social da empresa é o seguinte: a) a preparação, o beneficiamento, a industrialização, a comercialização, a exportação e importação de tabacos em folha e de outros produtos agrícolas; (b) a comercialização, importação e exportação de insumos de lavoura, máquinas e implementos agrícolas; (c) produção, comercialização, importação e exportação de sementes certificadas de lavouras temporárias, exceto pasto-forrageiras; (d) o desenvolvimento de atividades ligadas à assistência técnica agrícola e de extensão

rural; (e) a prestação de serviços de expurgo de produtos vegetais, de sua propriedade ou de terceiros; (f) a participação em outras sociedades empresariais; (g) a administração e execução de projetos de reflorestamento e florestamento, em todo território nacional, em terras de sua propriedade ou alheias, inclusive em parceria florestal e o desenvolvimento de atividades voltadas à produção de insumos agro energéticos e sua comercialização; (h) a exploração de atividades florestais e madeireiras de qualquer espécie, sua industrialização e comercialização; (i) o processamento de resíduos de tabaco e de outros resíduos para obtenção de compostos orgânicos para fertilização do solo em processo de degradação biológica de resíduos orgânicos não-perigosos; (j) o cultivo de tabaco; e (k) a prestação de serviço de carga e descarga.

II - DA AÇÃO FISCAL Cientificado Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 2-5) em 11 de fevereiro de 2021, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:

DA FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE VALORES VINCULADOS AO PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADOR

A fiscalização identificou, através da contabilidade da empresa, lançamentos contábeis a débito da conta de Resultado “4532101 - PARTIC.EMPREG.NO RESULTADO - EFETIVOS”, efetuados no ano-calendário de 2018, listados na Tabela da fl. 329, com o histórico “LIQUIDACAO PPR DIRETORIA FY 2018”, indicativos de despesas com participação nos lucros e resultados paga a administradores da Fiscalizada. Paralelamente, foi também constatada na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) transmitida pela Fiscalizada, a informação de pagamentos efetuados no ano de 2018, a título de Participação nos Lucros e Resultados, aos beneficiários indicados na Tabela da fl. 330.

Além disso, de acordo com as informações das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIPs), discriminadas em planilha integrante do Anexo I deste Relatório, e também dos Registros dos Funcionários, estes apresentados pela Fiscalizada em ação fiscal anterior que culminou com a lavratura de Termo de Constatação Fiscal e de Auto de Infração de IRPJ no âmbito do processo administrativo fiscal nº 11070.721881/2019-15, fls. 122-212, e outros documentos apresentados durante a ação fiscal, formou-se a convicção de que os beneficiários dos pagamentos listados na Tabela 4 (fl. 330/331) são administradores da Fiscalizada.

Constatou a autoridade fiscal que tais situações em muito se assemelham à identificadas na ação fiscal anterior realizada na Fiscalizada relativa aos anos-calendário de 2015 e 2017, na qual se examinou a contabilização de despesas com participação nos lucros e resultados (vinculadas aos mesmos administradores arrolados na Tabela 4 (fl. 330/331) naqueles períodos e que culminou na lavratura de Termo de Constatação Fiscal e Auto de Infração integrantes do processo administrativo fiscal nº 11070.721881/2019-15, cujos trechos do Termo de Constatação Fiscal, foram exibidos na folha 335.

Concluiu que as Alterações do Contrato Social, os documentos internos e as informações apresentadas pela Fiscalizada demonstravam que a administração da Fiscalizada foi exercida por um colegiado de diretores, que eram os seus administradores,

Asseverou a Autoridade Fiscal que, conforme o artigo 315 do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), as participações nos lucros

pagas aos administradores ou dirigentes não são dedutíveis na apuração do lucro real. No mesmo passo, determina o artigo 527, do mesmo Regulamento, que serão adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real as participações nos lucros atribuídas a administradores da pessoa jurídica. Quanto aos conceitos de administrador e diretor, citou a Instrução Normativa SRF nº 2, de 12 de setembro de 1969, e o Parecer Normativo CST nº 48, de 31 de janeiro de 1972. Acrescentou ainda que a Solução de Consulta COSIT nº 546, de 19 de dezembro de 2017, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 162, de 14 de março de 2018, ratificaram o entendimento pela indedutibilidade da despesa com PLR atribuída a diretores/administradores e a necessidade de adição, ao lucro líquido, da despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Concluiu que na determinação da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2018, a Fiscalizada não adicionou ao lucro líquido a Participação nos Lucros e Resultados atribuída a seus administradores. Portanto, restou caracterizada irregularidade à legislação do IRPJ referente à falta de adição ao lucro líquido de despesa indedutível, no valor de R\$ 3.415.679,52 no ano-calendário de 2018, sendo cabível lançamento fiscal de IRPJ, em cumprimento ao disposto nos artigos 258, 260, 315 e 527, todos do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda).

DA FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

Em análise da Escrituração Contábil Digital, foram identificados lançamentos contábeis a débito da conta de Resultado “4611005 - JRS. S/CAP. PROP.”, efetuados no ano de 2018, listados na Tabela 5 (fl. 342), indicativos de despesas com Juros sobre o Capital Próprio no total de R\$ 80.311.926,49.

Conforme memória de cálculo apresentada pela fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, fls. 28-29, as despesas com Juros sobre o Capital Próprio, no valor de R\$ 80.311.926,50, contabilizadas no ano-calendário de 2018, são o resultado do somatório dos juros referentes aos saldos mensais de contas do Patrimônio Líquido do período correspondente do mês de abril de 2012 a novembro de 2018 (Tabela 6, fls. 343/344). Sob o aspecto fiscal, concluiu a autoridade fiscal por se tratar de despesa incorrida no ano-calendário de 2018, cabe aplicar as normas tributárias relacionadas aos Juros sobre o Capital Próprio para a admissão da sua dedutibilidade para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Consequentemente, somente foram considerados dedutíveis, para fins de apuração base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas financeiras decorrentes de Juros sobre o Capital Próprio calculados sobre os saldos de contas do Patrimônio Líquido do próprio ano-calendário de 2018, respeitados os limites de dedutibilidade. Segundo a autoridade fiscal, entre as condições fixadas pela legislação tributária para dedutibilidade de valores a título de Juros sobre o Capital Próprio para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL está a de que tais valores não podem exceder o limite de dedutibilidade estabelecido pelo artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e pelo artigo 355 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda).

Esse limite corresponde à variação pro rata die da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), fixada pelo Banco Central, fls. 308- 311, aplicada sobre as contas do Patrimônio Líquido. Para o ano-calendário de 2018, as Taxas de Juros de Longo

Prazo (anual) foram as indicadas na Tabela 7 (fl. 351), chegando-se diretamente à taxa diária aplicável sobre os saldos das contas do Patrimônio Líquido.

No caso da Fiscalizada, as contas do Patrimônio Líquido, sobre as quais a TJLP é aplicada, são aquelas representativas de capital social integralizado (“2411001 – ERMOR TABACARIA TABACOS BRASIL”, “2412001 – UNIVERSAL LEAF TOBACO CO INC” e “2412003 – CA BOUTZ GMBH”) que, ao longo de todo o ano-calendário 2018, apresentaram o saldo total de R\$ 169.970.083,00.

Assim, aplicando-se os valores de TJLP pro rata die aos saldos das contas contábeis do Patrimônio Líquido identificados na escrituração contábil (demonstrados detalhadamente no Anexo II deste Relatório), foram identificadas deduções de Juros sobre o Capital Próprio que excederam o limite de dedutibilidade estabelecido pelo artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e pelo artigo 355 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda). Com base no exposto, conclui-se que o valor máximo da despesa com Juros sobre o Capital Próprio dedutível para o ano-calendário de 2018 é de R\$ 11.426.553,16, que corresponde aos juros calculados sobre os saldos de contas do Patrimônio Líquido no ano-calendário de 2018, conforme demonstrado na planilha integrante do Anexo II deste Relatório. Considerando que as despesas contabilizadas a tal título pela Fiscalizada totalizaram R\$ 80.311.926,49, a quantia de R\$ 68.885.373,33 seria indedutível e deveria ter sido adicionada ao lucro líquido para fins de apuração das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por fim, restou caracterizada irregularidade fiscal na medida em que despesas indedutíveis com Juros sobre o Capital Próprio, no valor de R\$ 68.885.373,33, deixaram de ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2018, com fundamento no artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, nos artigos 258, 260, inciso, I, e 355, todos do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda), no artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, no artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, no artigo 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e no artigo 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DO NÃO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE SALDOS NEGATIVOS DE IRPJ E DE CSLL ÀS IRREGULARIDADES

Verificou-se que a empresa apurara, na ECF relativa aos ano-calendário de 2018, créditos oriundos de saldos negativos de IRPJ e de CSLL. No entanto, utilizou-os integralmente para efetuar compensações com débitos tributários por meio da transmissão das Declarações de Compensação via programa Per/Dcomp, indicadas na Tabela 8 (fl. 353), sujeitas às disposições do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e da legislação aplicável. Concluiu que esses créditos não são passíveis de utilização para dedução dos valores de IRPJ e de CSLL decorrentes das irregularidades anteriormente referidas.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração por meio eletrônico, em 04/10/2021, e irresignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 405/423, em 02/11/2021, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Da dedutibilidade dos valores pagos a título de PLR aos diretores nos exercícios de 2015 a 2017

Tomando por base o disposto nos artigos 315 e 463 do RIR/99, argumentou que os dispositivos apontados foram revogados em função da nova regulamentação dada à matéria pela legislação superveniente.

Além disso, defende que as despesas com PLR tem nítido caráter "operacional" em face do negócio, sendo assim passível de dedução. Ressaltou que o artigo 315 do RIR/99 teve por base o disposto no Decreto-Lei nº 5.844/43 ("DL nº 5.844/43"), na Lei nº 4.506/64 ("Lei nº 4.506/64") e no Decreto-Lei nº 1.598/77 ("DL nº 1.598/77"), tratando-se de matéria cuja regulamentação legal teve início em 1943, com a edição do DL nº 5.844/43, época em que preponderavam sociedades dirigidas pelos próprios sócios, proprietários ou acionistas, inexistindo a figura do profissional administrador empresarial, como no presente caso. Pontuou que, posteriormente, a Lei nº 4.506/64, em seu artigo 51, estabeleceu novos limites de dedutibilidade para a remuneração dos dirigentes de empresas, e alargou a abrangência da norma antes contida no DL nº 5.844/43, passando a regular também a remuneração aos sócios-gerentes, diretores e administradores.

Ademais, o limite de remuneração desses profissionais foi desvinculado de sua participação no capital social. Acrescentou que os artigos 29 e 30 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29.6.1987 ("DL nº 2.341/87"), modificaram os critérios com relação ao montante máximo a ser considerado para fins de dedutibilidade da remuneração aos sócios-gerentes, diretores e administradores.

Nesse contexto, de nada adiantava estabelecer limites de dedutibilidade à remuneração dos dirigentes, se as empresas ainda pudessem pagar a esses profissionais outros valores ou gratificações, considerando-os inteiramente dedutíveis. Por isso, a Lei nº 4.506/64, em seu artigo 45, estabeleceu que não seriam dedutíveis as gratificações pagas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Assim, a norma que dispôs sobre a indedutibilidade das gratificações e participações dos dirigentes surgiu para complementar aquela que estabelecia limites de dedutibilidade para a remuneração dos diretores ou administradores.

Ocorre que, com o passar do tempo, as regras a respeito dos limites de dedutibilidade da remuneração de administradores e da indedutibilidade de gratificações e participações tornaram-se incompatíveis com o novo panorama empresarial brasileiro, de modo que os valores pagos aos administradores a título de bônus, participações nos lucros e gratificações passaram a ser despesas usuais, normais e necessárias à empresa que quisesse contar com profissionais de qualidade na gestão de seus negócios.

Assim, não havia mais sentido em limitar ou impedir a dedutibilidade desses valores. Ante essa realidade, a norma que estabelecia limite de dedutibilidade à remuneração dos sócios, diretores ou administradores de empresas foi expressamente revogada. De fato, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 88, inciso XIII, revogou expressamente os artigos 29 e 30 do DL nº 2.341/87.

Desse modo, assevera que seria inegável que a revogação expressa desses artigos implicou na revogação tácita dos ordenamentos anteriores que versam sobre os limites de dedutibilidade à remuneração dos referidos profissionais, nos termos do artigo 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 4.657/42 ("Lei de Introdução ao Código Civil").

Assim, defende que a revogação dos limites à dedutibilidade das remunerações pagas a sócios, diretores ou administradores de empresas não pode conviver lado a lado com a manutenção das normas relativas à indedutibilidade das gratificações e participações de resultados, por absoluta incompatibilidade com a análise sistemática de nosso sistema tributário, pois os artigos da Lei nº 4.506/64 e do DL nº 1.958/77 (e por consequência os dispositivos do RIR/99 aos quais serviriam de base legal) são normas acessórias e complementares, cuja sobrevivência torna-se impossível quando a norma principal já não existe, especialmente se considerada a edição das normas subsequentes acerca de remuneração de dirigentes.

Asseverou que, se o limite principal (limite à dedutibilidade da remuneração) não mais existe, muito menos poderia permanecer em vigor o limite secundário quanto à dedutibilidade de gratificações e participações, motivo pelo qual se mostra devida e legítima a dedutibilidade das despesas com participação pagas aos dirigentes no período autuado.

Assim defende que, da mesma forma, o artigo 315, do RIR/99, reproduzindo o texto da Lei nº 4.506/64, também foi tacitamente revogado pela Lei 10.101/00, que se propõe específica com relação à PLR e que dispôs, posteriormente e de maneira clara, sobre a possibilidade de dedução das despesas com PLR para empregados, o que se entende como trabalhadores que prestam serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário, nos termos do art. 3º, da CLT - e que, se preenchidos esses pressupostos, poderá ser também administrador ou diretor.

Adicionalmente, argumentou que, ainda que se considerasse que os artigos 45 da Lei nº 4.506/64 e 58 do DL nº 1.958/77 continuassem em vigor, seria razoável entender que suas disposições só poderiam ser aplicadas às gratificações pagas deliberadamente pela empresa sem que haja a necessidade de qualquer contraprestação pelo beneficiário, em caráter de gratuidade e liberalidade.

Argumentou ainda que, mesmo que assim não fosse, as despesas incorridas continuariam legítimas e integralmente dedutíveis quando da apuração do lucro real e base de cálculo da IRPJ, na qualidade de despesas operacionais, pois o próprio artigo 311, §3º, do RIR/18, reconheceria a dedutibilidade das despesas pagas pela pessoa jurídica, especialmente quando presentes as características de necessidade, normalidade e usualidade verificadas nos autos. Acrescentou que o artigo 526, inciso II, do RIR/18, determina que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas aos empregados poderão ser deduzidas para fins de apuração do lucro líquido, desde que pagas ou calculadas de maneira uniforme para todos os trabalhadores na mesma condição (i.e. sem discriminação).

Citou julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendimentos doutrinários.

Destacou que os referidos pagamentos de PLR não são apenas despesas necessárias (para a manutenção de gestores capacitados), normais (ante a sua compatibilidade com o porte da empresa e as responsabilidades assumidas pelos diretores) e usuais (no meio empresarial), sendo ainda completamente razoáveis em face (1) do salário mensal dos profissionais, (2) da respectiva contribuição para o sucesso para empresa, e (3) em análise comparativa com a PLR recebida por executivos de outras empresas de porte semelhante.

Assim, defende que seria inconcebível a Fiscalização se fundamentar no disposto na Solução de Consulta COSIT nº 546/2017 para justificar a glosa ora discutida, uma vez que foi proferida em 19.12.2017 e o entendimento nela exarado não poderia retroagir para alcançar os pagamentos de PLR em discussão, realizados antes de sua edição. Acrescentou que o entendimento da referida Solução de Consulta não só viola o disposto no artigo 526, inciso II, do RIR/18 como também contraria a jurisprudência do E. CARF (Acórdão 2201.003.655 de 6.6.2017).

Defendeu que seria inegável que o CARF reconheceu a existência da figura do diretor empregado, o qual, por possuir vínculo empregatício, possui os mesmos benefícios daqueles que não ocupam cargos de confiança, tais como FGTS, contribuição sindical e férias. Ressaltou que durante a fiscalização a Requerente deixou clara a caracterização dos Diretores - os quais receberam os pagamentos de PLR questionados - como empregados, registrados em Carteira de Trabalho e Previdência Social ("CPTS"), nos termos do artigo 3º da CLT, como demonstram os documentos ora juntados à presente impugnação, de modo que, sendo caracterizados como empregados, a dedutibilidade de despesas com o pagamento de PLR está garantida nos termos do artigo 526, inciso II, do RIR/18, de modo que, atribuir tratamento diferenciado aos diretores empregados afronta tal dispositivo legal.

Portanto, em se tratando de participação paga pela empresa em decorrência do desempenho dos diretores empregados é inegável que as referidas despesas possuem o caráter de necessidade, normalidade e usualidade exigidos para configurar sua dedutibilidade integral na apuração do IRPJ, nos termos do artigo 311 do RIR/18, sendo, por consequência, improcedente a glosa de tais despesas.

O direito à dedutibilidade dos JCP

Da natureza jurídica dos JCP

Afirmou que o instituto dos JCP envolve duas naturezas jurídicas distintas: natureza societária, relacionada à deliberação pelos acionistas e à obrigação de distribuição pela pessoa jurídica, e outro aspecto de natureza fiscal, relacionado à tributação da remuneração aos beneficiários, de modo que a opção por apenas um conceito jurídico único de JCP sacrificaria os propósitos fiscais do instituto regulado pela Lei nº 9.249/95, ou então os princípios societários inerentes ao JCP. Trata-se, portanto, de um instituto híbrido e que deveria ser interpretado levando-se em consideração tanto a sua ótica societária como a fiscal. Citou entendimento do STJ.

Acredita que na linha do entendimento manifestado pelo C. STJ, é possível afirmar que, do ponto de vista societário, o pagamento dos JCP (i) está condicionado à liberalidade de deliberação por parte dos acionistas da companhia, e (ii) se caracteriza como uma efetiva distribuição de lucros na essência do direito empresarial.

Frise-se que essa interpretação, para fins societários, não padece de qualquer ilegalidade, na medida que a Lei nº 9.249/95, com abrangência exclusivamente tributária, não pode alterar a deliberação societária dos acionistas prevista em estatuto da companhia.

Defende que esse também é o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") contida na Deliberação nº 207, de 13.12.1996 ("Deliberação CVM nº

207/96”), segundo o qual, para fins societários e contábeis, os JCP se equiparam a uma distribuição de lucro pela companhia.

Nos termos da Deliberação CVM nº 207/96, a remuneração do capital próprio, paga/creditada aos acionistas (i) configura distribuição de resultado e não despesa, (ii) deve ser contabilizada diretamente à conta de lucros acumulados (sem afetar o resultado do exercício), e (iii) deve ser detalhadamente descrita em notas explicativas às demonstrações financeiras e às informações trimestrais. Acrescenta que, para fins fiscais, o artigo 30 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21.2.1996 (“IN nº 11/96”)7, estabelece que os valores pagos a título de JCP devem ser registrados em contrapartida a despesas financeiras da sociedade, mesmo quando sejam imputados aos dividendos. Por outro lado, para fins societários, o pagamento de JCP se equipara ao pagamento de dividendos.

Do direito à dedução dos JCP pagos nos anos anteriores de 2012 a 2018

Asseverou que, de acordo com o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o cálculo dos JCP a serem pagos ou creditados deve ser feito mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido da sociedade, desde que limitados ao maior dos seguintes valores: (i) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros e após o cômputo da CSLL devida; ou (ii) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros. Defende que, atendidas essas limitações, a dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP fica autorizada a partir do momento em que ocorra o efetivo pagamento ou creditamento ao beneficiário, e desde que tal pagamento tenha sido estabelecido em deliberação societária competente, conforme bem mencionado pelas Autoridades Fiscais no Relatório Fiscal.

Conclui que, na perspectiva da pessoa jurídica pagadora, a dedutibilidade de valores de JCP deve atender aos seguintes requisitos previstos na legislação:

- (i) condição quantitativa - aplicação da TJLP sobre as contas ajustadas do patrimônio líquido com a observação do limite de 50% dos lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros;
- (ii) condição temporal – a dedutibilidade deve ocorrer somente após o efetivo pagamento dos valores de JCP, ou o seu creditamento em subconta de passivo exigível e de forma individualizada, em favor dos acionistas da pessoa jurídica; e
- (iii) condição societária – deve haver deliberação societária válida autorizando o pagamento ou creditamento dos valores de JCP. Do correto entendimento quanto ao regime de competência Pontou que o artigo 29 da IN nº 11/96 determina que a dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de JCP deverá observar o regime de competência e que, com base nesse dispositivo, as autoridades fiscais entenderam que os JCP deveriam ser deduzidos no ano em que foram gerados e não no ano em que foram pagos.

Asseverou que a obrigatoriedade de se observar o regime de competência, disposta no artigo 29 da IN nº 11/96, somente se materializa no momento do surgimento da obrigação legal de pagar ou creditar JCP em favor dos acionistas, sendo que a legislação tributária não obriga que tais valores sejam pagos ou creditados no ano em que foram gerados. Nesse sentido, acredita que a aplicação do regime de competência se dá de forma que as receitas sejam reconhecidas para fins de tributação a partir do momento em que nasce o seu direito de recebê-las, enquanto as despesas são computadas para efeito de sua

dedutibilidade a partir do momento em que nasce sua obrigação legal de pagá-las.

No caso dos JCP, tal obrigação surgiria apenas por ocasião da deliberação societária que aprova o pagamento de JCP aos acionistas. Concluiu que, no caso específico da Impugnante, restou comprovado que em 2018 ocorreu deliberação e efetivo pagamento de JCP, razão pela qual, defende o direito a deduzir o pagamento ou crédito de JCP, bem como a sua dedutibilidade, nos termos e condições estabelecidos pela Lei nº 9.249/95, constituem faculdade concedida à pessoa jurídica (não obrigação) e não estão condicionados a qualquer regime de periodicidade, tal como restou reconhecido pelo STJ.

Citou o precedente do C. STJ, o qual consignaria que a legislação fiscal não impõe que o pagamento do JCP deva ser feito no mesmo exercício em que realizado o lucro da empresa, permitindo que a dedução dos montantes de JCP ocorra em exercícios futuros, quando efetivamente ocorrer seu pagamento, além de não haver norma impondo limite temporal para pagamento de JCP a sócios ou acionistas. Concluiu que observou o regime de competência para a dedutibilidade dos JCP dos anos de 2012 a 2018, uma vez que a deliberação acerca do seu pagamento se deu em 2018 e, portanto, somente neste ano tal montante representou despesa efetiva para fins de dedução. No mais, o pagamento/creditamento dos JCP representa faculdade da empresa, sendo que não há lei determinando que sejam pagos no ano em que foram gerados e não há norma impondo limite temporal para seu pagamento ou creditamento.

Além disso, ao contrário do quanto alegado no Relatório de Ação Fiscal, não há que se falar que as Instruções Normativas nº 11/96 e 41/98 proibem a dedução da despesa de JCP decorrente de anos anteriores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois se assim o fizessem estariam inovando no ordenamento jurídico sem qualquer respaldo em lei. Citou entendimento do STF e jurisprudência administrativa e judicial sobre o assunto.

A INADEQUAÇÃO DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS

Da abusividade da multa de ofício aplicada

Defendeu que houve exagero na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão, pois de acordo com o artigo 142 do CTN, acredita que o texto contido no CTN sobre a atividade de lançamento do crédito tributário pela autoridade administrativa deixa claro que, apenas se e quando for o caso, a autoridade administrativa deverá propor a aplicação da penalidade cabível. Contudo, acredita que teria demonstrado que agiu em conformidade com a legislação vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ultrapassaria os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida para um valor proporcional e adequado.

Da impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada

No que tange à exigência ao recolhimento da multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal do IRPJ, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96, defende que estaria sendo penalizada duas vezes por um mesmo fato que sequer pode ser tido como contrário à legislação tributária. Suscitou a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio da consunção.

Citou julgamento da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS e recentemente referendado pelo E. CARF, quando a primeira conduta (no presente caso, o suposto recolhimento a menor da estimativa mensal) se afiguraria como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda conduta (no presente caso, o suposto recolhimento a menor do IRPJ ao final do período de apuração), a penalidade mais gravosa aplicável à segunda conduta necessariamente absorve a penalidade menos gravosa aplicável à primeira conduta.

Por essa razão, somente a multa de ofício poderia ser aplicada ao final do ano-calendário, não havendo que se falar na punição pela multa isolada da mera conduta-meio nesse caso, que é o suposta recolhimento a menor de antecipações no regime de estimativa mensal, em função dos mesmos fatos geradores: Suscitou ainda que a cumulação da multa de 75% (de ofício) com a multa de 50% também revelaria caráter nitidamente confiscatório, vedado pelo artigo 150, IV da CF/88.

Alegou que tal tema já teria sido objeto de apreciação pelo E. STF nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/600-RJ e de diversos outros precedentes, destacando-se, por exemplo, o Recurso Extraordinário 81.550/75 - MG, o Recurso Extraordinário 91.707 - MG, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 523.471/MG e o Recurso Extraordinário 754.554/GO, datado de 21.8.2013, em que o Tribunal considerou que a aplicação de multa de 25% já teria o condão de violar os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Senão vejamos: Citou o artigo 3º do CTN para alegar que o tributo não poderia ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer teria ocorrido no caso em tela.

Conclui que a aplicação da vedação do confisco às multas se justificaria justamente pela necessidade de observância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, requerendo, subsidiariamente a aplicação do princípio da consunção, a fim de que seja mantida apenas a cobrança da multa de ofício.

Da improcedência dos juros SELIC

No que se refere aos juros de mora, ressaltou que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. Citou a decisão proferida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, nos autos do Recurso Especial nº 450.422/PR.

Dessa forma, não obstante a posição sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e tendo em vista a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, a contestou sua aplicação e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido, efls. 448/472, julgou improcedente a impugnação administrativa, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

IRPJ. LUCRO REAL. REMUNERAÇÃO E PARTICIPAÇÕES PAGAS ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE. ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, independentemente de serem, ou não, registrados como empregados. Somente são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços.

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência (Solução de Consulta Nº 329 - Cosit, de 2014).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado, em 11.10.2022, às efls. 483/517, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 09/11/2022, em que reafirma os argumentos já apostos em sede impugnatória, fortalecendo-os em sede recursal, a seguir sumarizados: III.1. A plena dedutibilidade dos valores pagos a título de PLR aos diretores no ano-calendário 2018; III.2. O direito à dedutibilidade dos JCP: (a) A natureza jurídica dos JCP; (b) Direito à dedução dos JCP pagos nos anos anteriores (de 2012 a 2018); (b.1.) O correto entendimento quanto ao regime de competência (b.2.) A jurisprudência administrativa e judicial sobre o assunto; IV. A INADEQUAÇÃO DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS: IV.1. A abusividade da multa de ofício aplicada; IV.3. Os juros SELIC sobre a multa de ofício; V. A CONCLUSÃO E O PEDIDO,

E arremata:

109. Diante do exposto acima, a Recorrente tem por suficientemente demonstrado que os pagamentos dos valores de PLR e JCP em referência estão plenamente revestidos das condições previstas nas legislações tributária e societária, e encontram amplo respaldo na jurisprudência a respeito do assunto, para que sejam reconhecidos como despesas efetivamente dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

110. Dessa forma, a Recorrente requer seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, com a conseqüente reforma integral do V. Acórdão recorrido e a extinção da exigência fiscal formulada por meio do Processo Administrativo em referência.

111. Por fim, a Recorrente desde já manifesta o seu interesse em realizar sustentação oral perante esse E. CARF e, na eventualidade de o julgamento acabar empatado, levando assim a uma situação de nítida dúvida objetiva, impõe-se a sua resolução em favor da Recorrente, em função dos artigos 112 do CTN, 28 da Lei nº 13.998/2020, e 2º, §1º da Portaria nº 260/20 – todos constitucionais, de acordo com o STF por meio do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415 –, para que, por resolução desse Colegiado, seja determinado o integral cancelamento da imposição fiscal em comento.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para constituição de crédito de IRPJ (valor de R\$ 33.704.943,28), fls. 312, e CSLL (valor de R\$ 11.560.549,98), fl.319, relativos a fatos geradores ocorridos no ano calendário 2018, decorrentes das seguintes acusações fiscais: 1. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO; 2. PARTICIPAÇÃO NO LUCROS E RESULTADOS ATRIBUÍDA A DIRETORES/ADMINISTRADORES.

Passamos à análise das infrações.

Da dedutibilidade dos JCP

Quanto à **primeira acusação fiscal**, a fiscalização entendeu que a legislação não autorizaria o pagamento de JCP relacionado à períodos anteriores ao do efetivo pagamento.

Quanto à possibilidade do pagamento de JCP acumuladamente, principalmente sobre a suposta ofensa ao princípio da competência, **entendo assistir razão à Recorrente**.

Sobre este ponto, conforme já publicado em artigo científico (TEODOROVICZ, Jeferson; PRZEPIORKA, Michell. JCP retroativo: controvérsias na jurisprudência do CARF. **IUS GENTIUM**, vol. 13, n. 2, 203–230), entendo que o art. 9º da Lei 9.249/1995 não prescreve a limitação imposta pela IN SRF n. 11/1996, indicando a sua ilegalidade nesse aspecto.

Com efeito, não há qualquer previsão na Lei nº.9249/95 que estabeleça limitação temporal para que a companhia realize pagamento de juros sobre o capital próprio, não existindo também, por conseqüência, obrigação legalmente estabelecida que vincule o contribuinte a efetuar tão somente a dedução de JCP distribuído no mesmo período da realização do lucro. Não

seria correto, portanto, a interpretação do Fisco de que a não dedução de JCP consolidado no exercício financeiro atual corresponderia a uma renúncia de direito (e, portanto, não dedutível para o futuro).

A própria IN SRF n. 11/1996 em seu art. 29, §3º, “b”, prescreve que devem ser considerados os saldos de lucros acumulados e reservas de lucro de períodos anteriores no cálculo dos JCP. O que teria inclusive sido reproduzido no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 13, de 27.5.1996:

O limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

Nessa conformidade, a legislação societária também reforçaria o entendimento ao definir, “lucro líquido do exercício”, como o resultado positivo do exercício, deduzido do saldo de prejuízos acumulados e diminuído das participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias, nos termos dos arts. 190 e 191 da Lei das SA. Ademais, o art. 192 da mesma lei estabelece que os órgãos da administração da companhia devem apresentar à assembleia-geral ordinária a proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício, entre as quais se incluem a reserva de lucros.

Nesse sentido, após o encerramento do exercício e com a destinação do lucro líquido, não há mais que se falar em “lucro líquido do exercício” e “reservas de lucros” do período. Nesse contexto, explica-se o tratamento dado pelo §1º do art. 9 da Lei n. 9.249/1995, que prevê como limites autônomos o lucro do exercício e o saldo de lucros acumulados. Neste sentido, Galendi Jr. sustenta que:

enquanto o limite do caput estabelece qual será a remuneração do sócio pelo capital posto à disposição da sociedade, o § 1º deste artigo traz limite que será aplicado somente quando ocorrer o “efetivo pagamento ou crédito”, ou seja, quando a sociedade efetivamente disponibilizar os recursos ao sócio. Resta clara, portanto, a possibilidade de pagamento de JCP referente a períodos anteriores. O limite do caput se aplica no ano em que o capital se encontra disponibilizado e o limite do § 1º se aplica no ano em que se realizar o efetivo crédito ou pagamento. Enquanto o limite do caput tem uma razão de ser (remuneração do custo de oportunidade do acionista), o limite do § 1º é imposto por mera conveniência arrecadatória (2020, p. 428).

De mais a mais, os pagamentos de JCP não deveriam ser qualificados como despesas financeiras. Com efeito, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuavam que este modelo de contabilização implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, haja vista a sua facultatividade (2008, p. 413).

Neste sentir, a Deliberação CVM nº.207/96. Na interpretação da CVM o registro contábil dos JCP deveria obedecer ao regime jurídico de lucros distribuídos às companhias, conforme se depreende da leitura do inciso I da Deliberação. Por sua vez, o tratamento contábil a

ser dispensado aos JCP pagos ou recebidos pelas companhias abertas encontrava-se também previsto no II:

“II – Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma: a) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e b) como receita, nos demais casos” (Deliberação CVM n.207/96)”.

Note-se que a leitura do inciso VIII da Deliberação n.207/96 é evidente:

“caso a Companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta deliberação” (Deliberação CVM n.207/96).

O objetivo dessa disposição legal era exaustivamente explicitado em seu preâmbulo. Ao determinar a contabilização como receita dos JCP recebidos por investimento não avaliados pelo método de equivalência patrimonial, mas com base no custo de aquisição, a Deliberação CVM nº. 207/96 definiu-a como receita financeira derivada de investimentos, e não de receita financeira propriamente dita.

Os artigos VIII e IX também seguiram desautorizando o registro de JCP como receita ou despesa financeira, impondo expressamente a obrigação de reverter os valores pagos ou recebidos sob essas rubricas, ainda que o objetivo desse registro fosse o de atender a legislação infralegal, a exemplo da IN SRF n.º 11/96, já que a Lei nº. 9249/95 é omissa nesses termos.

Logo, a norma, válida para efeitos societários e contábeis, determinou que os JCP pagos ou recebidos sempre deveriam ser registrados como resultado de participação societária e não como receita ou despesa financeira, embora ressaltando a necessidade de que os empresários adotem o procedimento previsto na Lei nº. 9249/95 e normativas infralegais para fins tributários e obtenção dos benefícios respectivos.

Por outro lado, para a CVM, os JCP constituiriam resultado da companhia sujeito a regime especial de distribuição que deveriam ser registrados como receita ou não pelo recebedor, dependendo de serem investimentos geradores dos JCP avaliados pelo método da equivalência patrimonial ou do custo de aquisição, nos termos do art.248 da Lei das S.A. Assim, os ajustes tributários devem ser feitos em controles à parte para que não prejudiquem as demonstrações financeiras da companhia pagadora ou recebedora.

Portanto, a posição inicial da CVM sobre os JCP foi a de que esses possuíam natureza jurídica de resultado de participação societária, devendo por isso serem tratados como tal, seja no pagamento ou no recebimento desses valores, ao passo que para a administração tributária os JCP devem ser considerados “juros” (receita financeira/despesa financeira, conforme

o caso) propriamente ditos, embora a própria Administração Fazendária por vezes já tenha manifestado posições contraditórias naquele período.

Posteriormente, na deliberação CVM nº 683, de 30 de agosto de 2012, mais recente a respeito dos juros sobre o capital próprio, e que revogou a Deliberação nº. 207/96, também da CVM, estabeleceu o seguinte:

“10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente. 11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

Considerando tal posição, a CVM nº. 683/2012 assim deliberou:

“III - Os juros pagos ou creditados, a título de remuneração do capital próprio, somente poderão ser imputados ao dividendo obrigatório (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 9º, §7º), previsto no art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, pelo seu valor líquido do imposto de renda na fonte;”.

Nesse contexto, a deliberação da CVM nº. 683/2002 alterou o entendimento originário da própria CVM sobre o tratamento dos juros sobre o capital próprio, embora reconhecendo a natureza particular deste. Em outro aspecto, a CVM entendeu que os juros sobre o capital próprio (instituto criado pela legislação tributária, ressalve-se) devem receber o mesmo tratamento contábil que o dividendo obrigatório por analogia, do que se deduz a semelhança dos institutos, mas não a identidade entre os mesmos.

Registre-se ainda que o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê expressamente que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa:

“Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...)

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

Em outras palavras, a premissa da fiscalização de que é aplicável o regime de competência não se sustenta na medida em que a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas.

Neste sentido conclui Alexandre Evaristo Pinto em voto vencedor proferido no acórdão n. 9101-006.267:

Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro do JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no LALUR (e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no LALUR (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

Além disso, se a entidade registrou o JCP como despesa financeira, esta seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que contabilmente não se tratam de despesas, pois as normas contábeis (ICPC 08 e CPC 00) expressamente determinam que o JCP seja registrado como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro do JCP como despesa.

Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil do JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativo a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade do JCP retroativo, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Em resumo, por meio de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir o registro como despesa financeira e inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira erroneamente sob o ponto de vista conceitual (ainda que induzido por atos infralegais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não é despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

Assim não se sustentaria a premissa de que se trata de **despesa**.

A discussão, naturalmente, tangenciou a possibilidade de a empresa atrasarem os pagamentos, para, tão somente no momento em que realizarem o pagamento, descontarem o montante em uma única vez na apuração do lucro real.

A questão, como se sabe, vinha sido interpretada de forma restritiva pela RFB, entendimento que se sedimentou através da IN 1700/2017, através do art. 75, parágrafo 4º, em que o contribuinte deveria respeitar o regime de competência (que é o método de apuração contábil onde o lançamento é realizado na data em que o evento contábil se manifesta).

Contudo, **não havia previsão legal expressa para a supracitada restrição temporal, já que a mesma não estava prevista na Lei 9249/95.**

Logo, o centro do debate jurisprudencial foi justamente sobre a possibilidade de restrição temporal (ou não).

Como já observado, a jurisprudência administrativa, teve posições dissonantes, ainda que decisões recentes tenham se manifestado a favor da restrição temporal (TEODOROVICZ, 2023, p. 194-231).

Nesse sentido, a tese vencedora na Segunda Turma do STJ, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão, foi a de que, por ausência de previsão legal expressa, **não poderia haver limitação temporal para a dedução dos juros sobre o capital próprio**, conforme ementado no RESP 1955120:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários.

II - No que diz respeito à alegada violação aos artigos 1.022, I e II, e art. 489, §1º, do CPC/2015, conluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

III - A legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

V - O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido.

Esse mesmo posicionamento foi praticamente repetido no julgamento do REsp 1.946.363, a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE .I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários, nos termos do art. 156, X, do CTN.

II - No que diz respeito à alegada violação aos artigos 1.022, I e II, e art. 489, §1º, do CPC/2015, concludo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

III - A legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

V - O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido.

Isso porque o art. 9º da Lei 9249/1995, não fixou qualquer limite temporal, estabelecendo como única condição (parágrafo 1º) a de que a empresa tenha lucros, lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Essa foi a linha adotada pelo Relator, Ministro Francisco Falcão, que inclusive afastou a alegação de ofensa ao regime de competência, linha geralmente defendida pela RFB, pois o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio depende de deliberação de órgão societário e apenas nesse momento é que surge a obrigação de pagar pela empresa (respeitando o regime contábil adotado).

Essa posição foi consolidada também pelo acompanhamento de outros ministros, como os ministros Humberto Martins, Mauro Campbell e Assusete Magalhães, contrariando a divergência aberta pelo ministro Herman Benjamin, que seguiu o entendimento fazendário (TEODOROVICZ, 2023, p. 194-231).

Por fim, em julgamento mais recente (RECURSO ESPECIAL Nº 2162629 - PR), a 1ª Seção do STJ, no Tema Repetitivo 1319, decidiu por unanimidade que é permitida a dedução de Juros sobre Capital Próprio (JCP) extemporâneos (retroativos) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: “É possível a dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.”.

Conforme ementa abaixo:

EMENTA TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA DECISÃO ASSEMBLEAR QUE AUTORIZOU SUA DISTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE. FIXAÇÃO DE TESE REPETITIVA. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: RECURSO ESPECIAL PROVIDO. Lei 9.249/95 1. O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores ao da decisão assemblear que autorizou sua distribuição não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que observem as disposições da e alterações posteriores. 2. Tese jurídica de eficácia vinculante, sintetizadora da ratio decidendi deste julgado paradigmático: "É possível a dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento." 3. Não estão preenchidos os requisitos legais autorizadores da modulação de efeitos do julgado paradigmático, pois o entendimento até então estabelecido pelo STJ está mantido. 4. A decisão do Tribunal de origem não está em consonância com a tese jurídica ora fixada, o que impõe, por consequência, dar provimento ao recurso especial. 5. Recurso especial conhecido e provido.

Não é demais lembrar que as decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferidas na sistemática dos recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, ante todo o exposto, **entendo não haver vedação legal ao pagamento de JCP relativo a períodos anteriores, dando provimento ao recurso em relação à esta matéria.**

Da participação nos lucros e resultados atribuída a diretores/administradores

No que diz respeito à **segunda acusação fiscal**, PARTICIPAÇÃO NO LUCROS E RESULTADOS ATRIBUÍDA A DIRETORES/ADMINISTRADORES, extrai-se do TVF que a contribuinte não adicionou ao lucro líquido a Participação nos Lucros e Resultados atribuída a seus administradores.

Portanto, segundo a fiscalização, restou caracterizada irregularidade à legislação do IRPJ referente à falta de adição ao lucro líquido de despesa indedutível, no valor de R\$ 3.415.679,52 no ano-calendário de 2018, sendo cabível lançamento fiscal de IRPJ, em cumprimento ao disposto nos artigos 258, 260, 315 e 527, todos do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º) .

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

(***)

Art. 260. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Regulamento, as quantias retiradas dos lucros ou de fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “f”, “g” e “i”);

II - os pagamentos efetuados à sociedade simples quando esta for controlada, direta ou indiretamente (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º):

a) por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos; e

b) por cônjuge ou parente de primeiro grau de diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos;

III - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º) ;

IV - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea “a” do inciso II do caput do art. 679 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso IV);

V - as contribuições não compulsórias, exceto aquelas destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dos dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput , inciso V);

VI - as doações, exceto aquelas a que se referem o art. 377 e o caput do art. 385 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso VI);

VII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput , inciso VI I);

VIII - o valor da CSLL, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único) ;

IX - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

X - o valor correspondente ao reconhecimento da realização das receitas originárias de planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar (pessoa jurídica patrocinadora), que foram registradas contabilmente pelo regime de competência, na forma estabelecida pela CVM ou por outro órgão regulador (Lei nº 11.948, de 16 de junho de 2009, art. 5º) ;

XI - os resultados negativos das operações realizadas com os seus associados, na hipótese de sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica que não tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores (Lei nº 5.764, de 1971, art. 3º e art. 4º ; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69) ;

XII - o valor correspondente à depreciação ou à amortização constante da escrituração comercial, a partir do período de apuração em que o total da depreciação ou da amortização acumulada, incluídas a contábil e a acelerada incentivada, atingir o custo de aquisição do bem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º, alínea “a”); e

XIII - o saldo da depreciação e da amortização acelerada incentivada existente na parte “B” do Lalur, na hipótese de alienação ou de baixa a qualquer título do bem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º, alínea “a”).

(***)

Art. 315. Não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos 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).

(***)

Art. 527. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei nº 691, de 18 de julho de 1969, art. 2º, parágrafo único).

Por outro lado, a possibilidade de dedução da distribuição de lucros e participações a empregados está prevista expressamente na Lei 10.101/2000:

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

§ 1o Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Este dispositivo repercutiu no art. 371 do RIR/18 e no art. 526 do RIR/18:

Art. 371. Para fins de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou nos resultados, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, no próprio exercício de sua constituição (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou nos resultados da empresa em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 2º).

(***)

Art. 526. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, caput):

I - asseguradas as debêntures de sua emissão; e

II - atribuídas aos seus empregados, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou do contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, e no art. 371.

Sobre o aparente conflito normativo referente aos dispositivos legais mencionados, recorde-se do Acórdão n. 1102-001.730:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017, 2018 IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS. SEGURO RURAL. ISENÇÃO INTERPRETAÇÃO DO ART. 19 DO DECRETO-LEI Nº 73/66. ABRANGÊNCIA DA ISENÇÃO. A isenção tributária conferida pelo art. 19 do Decreto-Lei nº 73/66 às operações de seguro rural não é ampla e irrestrita, alcançando apenas o IOF. A literalidade da norma — que menciona “isenção irrestrita” e “quaisquer impostos ou tributos federais” — não pode ser alargada, compelindo uma interpretação restritiva. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – ADMINISTRADORES EMPREGADOS – CONFLITO NORMATIVO – APLICAÇÃO DA LEI Nº 10.101/2000. Embora normas anteriores – como o art. 43, §1º, da Lei nº 4.506/64, o art. 45 do Decreto-Lei nº 4.598/45 e o parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/77 – estabeleçam vedações à dedutibilidade de participações atribuídas a administradores, verifica-se antinomia normativa quando se

trata de administradores que também possuem vínculo empregatício. Aplicando-se os critérios clássicos de solução de conflitos entre normas – hierarquia, especialidade e cronologia –, constata-se que o critério cronológico é o único aplicável ao caso, tendo em vista a ausência de hierarquia e especialidade entre as normas em confronto. **Assim, a norma mais recente (Lei nº 10.101/2000) prevalece sobre as anteriores, limitando o alcance das vedações anteriormente existentes.** Nesse contexto, deve-se reconhecer a dedutibilidade das parcelas de PLR pagas a administradores que ostentem, simultaneamente, a condição de empregados da pessoa jurídica, quando atendidos os requisitos legais.

Nesse sentido, o voto condutor da Relatora do acórdão supramencionado Cristiane Pires Mcnaughton:

Poderemos dizer, assim, que a Lei n. 11.101/00 ab-rogou às normas anteriores, reduzindo sua extensão. Se, antes, as restrições eram aplicáveis para qualquer administrador, a partir da nova lei são aplicáveis para qualquer administrador que não empregado. No caso concreto, houve pagamento de PLR a administradores empregados da companhia. Portanto, os valores são dedutíveis do IR, conforme previsão do §1º do artigo 3º da Lei n. 11.101/00.

Ademais, seguindo por essa linha, poder-se-ia dizer que a questão central seria averiguar se os valores distribuídos a título de lucro e participação aos diretores seriam dedutíveis como despesa operacional ou não, a partir da consideração – ou não – da situação empregatícia atribuível pelo Recorrente à Diretoria e, em especial, cumprem os requisitos legais para sua dedução.

E, de fato, a recorrente, por seu turno, **comprovou com a apresentação dos documentos que demonstram a caracterização dos diretores como empregados (fato incontroverso!)**, registrados em Carteira de Trabalho e Previdência Social (“CTPS”), nos termos do artigo 3º da CLT (**vide fls. 169 a 176** do dossiê eletrônico nº 13033.097746/2021-25, no qual se deu a fiscalização, e ora anexados novamente – **doc. nl> 2**).

Por outro lado, reforça-se que a própria fiscalização **não buscou avançar na determinação da natureza jurídica da relação de trabalho** estabelecida entre a empresa e os diretores, **limitando-se a restringir a dedutibilidade dos PLR tão somente pela caracterização de cargo de diretoria/administração, (não se importando em averiguar se se trataria de empregado ou não).**

Nessa linha, entendo que, em sede recursal, buscar investigar a natureza jurídica trabalhista dessa relação agora perde objeto, ante a evidente inovação do critério jurídico adotado em face das premissas adotadas pela fiscalização para proceder à autuação.

Logo, aplicando-se a Lei 11.101/00 e comprovado que os administradores são empregados, deve-se dar provimento ao recurso para permitir a dedutibilidade do PLR aos diretores/administradores empregados.

Ato contínuo, perdem objeto as demais matérias questionadas, a saber: constitucionalidade das multas e a incidência de juros sobre multa.

Conclusão

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de JCP e afastar a glosa de PLR.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**

O ilustre Relator, com um voto substancioso, o que lhe é peculiar reconheceu a dedutibilidade dos valores pagos a título de gratificação e participação nos lucros aos diretores empregados.

2. A seguir os fundamentos conduzem à indedutibilidade das gratificações ou participações nos resultados atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, independentemente da existência de vínculo empregatício..

Despesas com pagamento de PLR e gratificações a diretores

A matéria está regulamentada pelo RIR/99 nos seguintes artigos:

Decreto 3.000, de 1999 – Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99)

CAPÍTULO V - LUCRO OPERACIONAL

Seção III - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I - Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. **São operacionais** as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

[...]

Pagamento a Pessoa Física Vinculada

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).

[...]

Subseção XVII

Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa

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

[...]

CAPÍTULO IX - LUCRO DISTRIBUÍDO E LUCRO CAPITALIZADO

Seção I - Participações

Subseção I

Participações Dedutíveis

Art. 462. **Podem ser deduzidas** do lucro líquido do período de apuração as **participações nos lucros da pessoa jurídica** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

[...]

II - **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;

III - **atribuídas aos trabalhadores** da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

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

3. As normas legais que orientam o regulamento do imposto de renda são as seguintes:

Lei 4.506, de 1964

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.

[...]

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

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

[...]

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. (Grifo nosso)

Decreto-lei 1.598, de 1977

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**. (Grifo nosso)

Lei 10.101, de 2000 (origem MP 1.769-55, de 1999), que trata da participação nos lucros e resultados

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

§ 1º Para efeito de **apuração do lucro real**, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as **participações atribuídas aos empregados** nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição. (Grifo nosso)

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

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

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

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

8. Com base nos fundamentos elencados acima, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº **9101-007.015, de 06/06/2024**, por voto de qualidade, conforme voto vencedor da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora Designada, decidiu o que segue:

GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES.
INDEDUTIBILIDADE.

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

9. À vista desses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário, relativamente à matéria.
10. É a declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior