



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720285/2014-60
ACÓRDÃO	1201-007.382 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TARPON INVESTIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES / CONSELHEIROS QUE TAMBÉM SÃO EMPREGADOS. INDEDUTIBILIDADE. ARTS. 303 E 463 DO RIR/1999.

A participação nos lucros e resultados paga a membros do conselho de administração, ainda que mantenham vínculo empregatício e sejam destinatários de programa de PLR estruturado nos termos da Lei nº 10.101/2000, enquadra-se, para fins fiscais, como gratificação ou participação atribuída a administradores, sujeita à regra específica de indedutibilidade como custo ou despesa operacional e de adição ao lucro líquido para determinação do lucro real. Irrelevante, para esse efeito, a natureza celetista ou não do vínculo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que votou por dar provimento ao recurso e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Antonio Biancardi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Na origem, trata-se de Auto de Infração (fls.116-117) lavrado para cobrança de IRPJ referente ao ano-calendário de 2011, decorrente da glosa, para fins de apuração do Lucro Real, de valores pagos a título de **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)** pela contribuinte, a três membros de seu Conselho de Administração que também possuíam vínculo empregatício formal com a companhia. A controvérsia gira em torno da possibilidade de dedução, como despesa operacional, da PLR paga a tais indivíduos, diante do entendimento fiscal de que, por se tratar de administradores, os valores seriam indedutíveis à luz do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 3-17, o trabalho fiscal teve origem em procedimento de fiscalização voltado ao exame das bases de cálculo do IRPJ, com enfoque nas despesas lançadas pela contribuinte na apuração do Lucro Real correspondente ao ano-calendário de 2011. Identificou-se, nesse contexto, o pagamento, em agosto de 2011, de PLR no valor de R\$ 18.720.258,00 a três pessoas vinculadas à Tarpon: Fernando Shayer, Pedro de Andrade Faria e Marcelo Guimarães Lopo Lima.

A Autoridade Fiscal verificou, a partir da análise do Estatuto Social, atas de assembleia, livros societários e demais documentos, que os três beneficiários integravam o Conselho de Administração da companhia, exercendo posição de alta gestão como vice-presidentes, ao mesmo tempo em que mantinham registro trabalhista com enquadramento na GFIP como “categoria 1 – empregado”. Concluiu, com base na Lei nº 6.404/76, que se tratava de administradores de companhia aberta, enquadrados no regime jurídico societário próprio, e que a existência de vínculo empregatício concomitante não afastaria sua condição de administradores para fins fiscais.

Nesse cenário, a Fiscalização registrou que a dedução do pagamento de PLR a administradores, ainda que também empregados, encontra vedação específica no art. 463 do RIR/99, que determina a adição ao lucro líquido das participações nos lucros atribuídas a administradores, bem como no art. 303 do mesmo diploma, que considera indedutíveis as parcelas de participação nos lucros pagas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Assentou, ainda, que a Lei nº 10.101/2000, que disciplina a PLR, tem por destinatários os

empregados, não sendo possível dela se valer para afastar a regra específica de indedutibilidade aplicável aos administradores de sociedades por ações.

Com base nesses fundamentos, o Fisco glosou a dedutibilidade da PLR paga aos três administradores, promovendo a respectiva adição na apuração do Lucro Real e constituindo crédito tributário de R\$ 9.061.072,88, composto de IRPJ, multa de ofício de 75% e juros de mora.

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou **impugnação** (fls. 184-201), protocolada em 12/05/2014, na qual aduziu, em síntese, que o auto de infração é indevido porque a glosa da despesa com PLR paga em agosto de 2011 a Fernando Shayer, Pedro Faria e Marcelo Lima parte de premissa fática equivocada: a de que tais beneficiários seriam administradores (diretores) da companhia.

Afirma que os três são empregados, com contratos de trabalho regulares firmados desde 2008/2009, e que jamais foram eleitos diretores pela companhia, a qual possuía diretoria formalmente eleita e composta, em 2011, por José Carlos, Rafael e Eduardo. Assim, não se sujeitam ao regime de remuneração e de participação nos lucros previsto no art. 152 da Lei nº 6.404/76, mas sim ao regime de PLR de empregados, disciplinado pela Lei nº 10.101/2000 e pelo Acordo Próprio celebrado com comissão de empregados, com participação sindical.

A contribuinte afirmou que a qualificação dos beneficiários como “diretores vice-presidentes” é mera presunção da Fiscalização, sem respaldo em atas, estatuto social ou documentos societários, e que essa construção acaba por imputar, indevidamente, violações à legislação societária (como eventual desrespeito ao art. 143, §1º, da Lei 6.404/76 e à competência da assembleia para eleição de diretores), jamais apontadas por órgãos reguladores como a CVM. Destaca que os três empregados não recebiam qualquer remuneração pelo exercício do cargo de conselheiro de administração, tampouco desempenhavam as atribuições próprias dos diretores estatutários, o que reforça que sua remuneração – inclusive a PLR – decorre exclusivamente do vínculo CLT.

No campo estritamente tributário, a Impugnante sustentou que, sendo incontroversa a condição de empregados, incidem as normas específicas de dedutibilidade da PLR: art. 30, §1º, da Lei nº 10.101/2000 e arts. 359 e 462, III, do RIR/99, que autorizam a dedução das participações atribuídas a empregados/trabalhadores na apuração do lucro real. Alegou que a tentativa do Fisco de enquadrar a situação nos arts. 303 e 463 do RIR/99 – que tratam da indedutibilidade de participações atribuídas a administradores – viola os princípios da tipicidade fechada e da especialidade pois desloca indevidamente a incidência da norma especial (PLR de empregados) para a norma geral de administradores, com base em um critério (“desempenho de função”) não previsto na lei.

A Impugnante também afirmou que, ao desconsiderar a natureza empregatícia dos beneficiários apenas para negar a dedução da PLR, a Fiscalização realizou, na prática, uma desconsideração parcial dos contratos de trabalho, com fundamento implícito no art. 116,

parágrafo único, do CTN, sem que estivessem presentes os requisitos ali previstos (fraude, simulação, dissimulação) nem a regulamentação por lei ordinária.

Argumentou que não há qualquer prova de simulação e que contratos de trabalho válidos e regularmente executados irradiam efeitos para todas as esferas, inclusive tributária, sendo inadmissível afastá-los “apenas para fins fiscais”. Ressaltou, ainda, a incongruência de a Receita admitir o vínculo para fins previdenciários (com recolhimento de contribuições como empregados) e desconsiderá-lo para fins de IRPJ, o que afrontaria a coerência do sistema e o princípio da tipicidade.

Por fim, em caráter subsidiário, a Impugnante alegou a ilegalidade da incidência de juros de mora (taxa SELIC) sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal específica.

No **juízo da impugnação (acórdão às fls. 235-243)**, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ-SP) delimitou a controvérsia à verificação da natureza jurídica dos beneficiários da PLR – se empregados ou administradores – para fins de aplicação das regras de dedutibilidade previstas no RIR/99 e na Lei nº 10.101/2000.

A decisão consignou que a própria contribuinte, em manifestações prestadas no curso da fiscalização, reconheceu que os três beneficiários integravam o Conselho de Administração da companhia e, simultaneamente, exerciam funções de Vice-Presidentes. A partir da análise do Estatuto Social e das atas societárias, a DRJ concluiu que se tratava de administradores de companhia aberta, submetidos ao regime da Lei nº 6.404/76, não havendo distinção, nesse âmbito, entre administrador empregado e administrador não-empregado quanto à aplicação das normas sobre remuneração e participação nos lucros.

Com base nos arts. 145 e 152 da Lei das S.A., o acórdão ressaltou que conselheiros e diretores compõem o órgão de administração e que, portanto, qualquer valor a eles atribuído a título de participação nos lucros se enquadra na hipótese de indedutibilidade prevista no art. 463 do RIR/99, que determina a adição ao lucro líquido do período de apuração das participações atribuídas a administradores. Citou, ainda, a Solução de Consulta Cosit nº 89/2015, segundo a qual as participações nos lucros pagas a administradores de sociedades por ações não são indedutíveis para fins de apuração do lucro real, independentemente da existência de vínculo empregatício.

A DRJ-SP também destacou a expressiva desproporção entre os valores de PLR pagos aos três administradores (R\$ 18.720.258,00) e os valores totais atribuídos aos demais 38 empregados da companhia (R\$ 8.575.750,23) e outros três dirigentes (R\$ 13.555.750,23), reputando esse elemento um indicativo de que se tratava de agentes com posição diferenciada na estrutura decisória, o que reforçaria sua qualificação como administradores.

Quanto ao pedido subsidiário de afastamento de juros sobre a multa de ofício, a decisão verificou, à luz dos demonstrativos constantes dos autos, que os juros de mora foram calculados apenas sobre o valor do imposto devido, e não sobre a multa, concluindo pela inexistência da ilegalidade apontada, em conformidade com a Súmula CARF nº 5.

Ao final, a DRJ-SP julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o lançamento e o crédito tributário originalmente constituído.

Cientificada, a contribuinte interpôs **recurso voluntário (fls. 251-279)** reprisando, em linhas gerais, os argumentos e pedidos já expendidos na peça de impugnação, agora dirigidos à reforma do acórdão da DRJ. No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta, em linhas gerais, que o acórdão partiu de premissas fáticas equivocadas e que a autuação se baseia em interpretação indevida da legislação de regência da PLR e da dedutibilidade das despesas para fins de IRPJ.

Em adição ao que fora trazido na impugnação, a Recorrente afirma que houve erro de fato por parte da Fiscalização e da DRJ ao presumirem que os Srs. Fernando Shayer, Pedro Faria e Marcelo Lima seriam “**Diretores Vice-Presidentes**” e, portanto, administradores da companhia. Com base em atas de assembleias gerais e reuniões do conselho de administração, a Recorrente pretende demonstrar que: (i) os cargos de diretoria, com mandato e investidura formal, eram ocupados por outros indivíduos; (ii) os três beneficiários da PLR em discussão foram eleitos apenas para o Conselho de Administração, **mantendo, contudo, seus contratos de trabalho celetistas, na qualidade de empregados com cargo de “Vice-Presidente”, e não de diretores estatutários.**

O recurso ainda destaca que essa qualificação já foi reconhecida em processo administrativo (nº 16327.720283/2014-71, documentos de fls. 344-368) no qual o CARF cancelou exigência de **contribuições previdenciárias** sobre a mesma PLR, reconhecendo expressamente que: (a) não há impedimento legal para que empregados ocupem assento no conselho de administração; e (b) não houve qualquer prova de simulação da relação de emprego. A Recorrente sustenta que seria incoerente admitir o vínculo empregatício para fins previdenciários e, ao mesmo tempo, tratá-los como administradores para fins de IRPJ.

A partir disso, a tese central do Recurso é que os pagamentos efetuados a título de PLR aos referidos empregados, ainda que eleitos membros do conselho, se enquadram na disciplina da Lei nº 10.101/2000, sendo dedutíveis como despesa operacional na forma do art. 3º, § 1º, desse diploma e dos arts. 359 e 462, III, do RIR/99. Defende-se que o art. 463 do RIR/99, que trata da indedutibilidade da participação nos lucros de administradores, é inaplicável, porque os beneficiários não foram eleitos diretores, não tiveram seus contratos de trabalho suspensos e continuaram sujeitos a avaliação de desempenho por superiores hierárquicos, nos mesmos termos dos demais empregados.

Subsidiariamente, o Recurso desenvolve tese segundo a qual, mesmo que não se reconhecesse a qualidade de empregados, os beneficiários seriam “trabalhadores” abrangidos pela disciplina da participação nos lucros, em consonância com o art. 7º, XI, da Constituição Federal, o art. 1º da Lei nº 10.101/2000 e o art. 462, III, do RIR/99, que autoriza a dedução das participações atribuídas a trabalhadores da empresa. Sob essa ótica, a dedutibilidade das quantias pagas a título de PLR também estaria assegurada, reforçando a improcedência da glosa.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

2 MÉRITO**2.1 PREMISSA FÁTICA DA DISCUSSÃO – DIRETORIA ESTATUTÁRIA X VICE-PRESIDÊNCIA**

O Recorrente sustenta que houve erro de fato na decisão recorrida, porque o Fisco teria presumido que os três beneficiários da PLR seriam “diretores vice-presidentes”, quando, na verdade, jamais exerceram cargo de diretores estatutários. Afirma que sempre foram empregados, com função interna de vice-presidente, e não membros da diretoria prevista no Estatuto Social. Argumenta que o fato de ela própria ter dito que eles eram vice-presidentes empregados não se confunde com o exercício do cargo de diretor vice-presidente.

Já a autoridade fiscal, interpretando tais informações da própria empresa, afirmou no TVF f. 13:

Nas respostas aos TIFs acima citados o contribuinte apenas reforça a condição dos três membros do Conselho de Administração/Diretores, pois, além da extensa lista de competências atribuídas pelo Estatuto Social da CIA relativo ao conselho de administração, acumulam também o cargo de Diretor Vice-Presidente da CIA, função cuja natureza é de administrador, conforme consta do Estatuto da CIA. Atuam, portanto, ora na condução da política estratégica da CIA no conselho de administração, **ora como executivos subordinando-se às diretrizes colegiadas definidas pelo conselho de administração do qual fazem parte.** No entanto, **quando exercem suas funções de Vice-Presidente fazem-na de forma indissociável da condição de dirigentes da Sociedade** com os deveres e responsabilidades contidas no art. 145 da Lei 6.404/76.

O Fisco, portanto, deduziu que o cargo de vice-presidente indicado pelo contribuinte seria equivalente ao cargo de diretor vice-presidente, concluindo que eles seriam administradores executivos.

Vejamos agora o que dispõe o Estatuto Social a respeito do Conselho de Administração (fl. 23):

Artigo 20. A Companhia será **administrada** pelo Conselho de Administração e pela Diretoria, sendo que a sua composição e funcionamento serão regulados por este Estatuto Social e pela Lei das S.A., pela legislação complementar e pela regulamentação aplicável.

Este dispositivo é fundamental porque confirma:

- Que o Conselho de Administração é órgão integrante da administração da recorrente.
- Que seus membros são administradores, independentemente de exercerem ou não funções executivas.
- Que a Diretoria é outro órgão, distinto, mas ambos compõem a Administração

Pode-se concluir, portanto, que:

- É verdadeiro que não existe nos autos prova de que os três eram diretores estatutários.
- Também é verdadeiro que foi o próprio contribuinte quem declarou que eles eram Vice-Presidentes, o que levou o Fisco a interpretar que seriam Diretores Vice-Presidentes.

Contudo, tanto o contribuinte quanto o Fisco concordam em um ponto essencial:

Os três eram membros do Conselho de Administração da companhia. Diante disso, a discussão preliminar sobre a nomenclatura (“diretor vice-presidente” x “vice-presidente empregado”) não afasta a questão central, que é se empregados que são simultaneamente membros do Conselho de Administração podem, ou não, gerar dedutibilidade da PLR para fins de IRPJ.

Por último, neste ponto, vale lembrar que Lei das S.A. estabelece que a administração da companhia pode ser estruturada por dois órgãos:

- a) Diretoria (órgão executivo, obrigatório em todas as S.A.)
- b) Conselho de Administração (órgão de deliberação estratégica, obrigatório apenas para S.A. abertas, controladas por sociedade de economia mista ou se previsto em estatuto)

Essa estrutura está expressamente prevista na Lei 6.404/76:

Art. 138: A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

Ou seja, Conselheiros são administradores; Diretores são administradores e ambos possuem deveres legais típicos da administração empresarial.

2.2 POSSIBILIDADE DE DEDUZIR DO LUCRO REAL A PLR PAGA A ADMINISTRADORES

Fixada a premissa de que se está diante de PLR paga a administradores da sociedade, o que não se modifica com a forma como tais administradores se vinculam a ela – se pela eleição estatutária ou pelo contrato celetista, deve-se analisar se a participação nos lucros a ela direcionada pode ou não ser deduzida do lucro real.

Como se sabe, o Regulamento do Imposto de Renda de 99 contempla, em caráter geral, a dedução de despesas necessárias, usuais e normais à atividade, incluindo a participação nos lucros paga a empregados.

Ocorre que o próprio sistema normativo cria, de modo expresso, um tratamento específico para as rubricas pagas a dirigentes/administradores: (i) como regra de indedutibilidade (no capítulo de “lucro operacional”), e (ii) como regra de adição ao lucro líquido (no capítulo de “participações”).

A indedutibilidade encontra suporte direto no art. 45, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 e no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que são precisamente as bases normativas do art. 303 (inedutibilidade como custo/despesa operacional) e do art. 463 (adição ao lucro líquido para determinar o lucro real) do RIR/1999.

O ponto central é que o legislador, ao vedar a dedução, não condicionou a qualificação de “dirigente/administrador” à natureza do vínculo (celetista, estatutário ou outra). Ao contrário, o comando legal alcança tais pagamentos de forma abrangente, sem ressalvas quanto ao tipo de relação jurídica mantida com a empresa.

Essa mesma leitura é reafirmada em orientação administrativa (p. ex., Solução de Consulta COSIT nº 16/2018), ao reconhecer a adição ao lucro líquido das participações atribuídas a administradores, inclusive diretores estatutários, independentemente de serem empregados.

Diante de regra específica de indedutibilidade/adição (arts. 303 e 463 do RIR/1999), não prevalece a tentativa de reconduzir a rubrica ao conceito geral de despesa operacional do art. 299, nem de enquadrá-la como “participação de trabalhadores” para fins do art. 462, III.

Também não se adota interpretação ampliativa segundo a qual “trabalhadores”, na disciplina constitucional e na Lei nº 10.101/2000, abarcaria dirigentes/administradores (com ou sem vínculo empregatício), pois o regime legal de dedução da PLR foi estruturado para empregados e convive, no mesmo ordenamento, com a vedação específica relativa a administradores para fins de IRPJ.

A esse respeito, valho-me do raciocínio construído pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 9101-007.170, proferido em 01/10/2024, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Diante das normas acima, as gratificações, portanto, podem ser consideradas despesas operacionais e, assim, dedutíveis quando pagas aos empregados.

Neste ponto deve-se entender que, de fato, o PLR e as bonificações devem ser considerados como um incentivo à produtividade e, portanto, não devem integrar o valor da remuneração do empregado, sendo nitidamente uma despesa operacional.

Neste sentido, como exposto pelo ora recorrente, as despesas, portanto, poderiam ser consideradas como operacionais, sendo necessárias, usuais e normais. No entanto a pátria legislação veda a dedução de tais despesas, conforme se demonstrará a seguir, falecendo a alegação do recorrente de contradição por parte do fisco, ao exigir contribuições previdenciárias que incidem sobre remunerações pagas em contraprestação a serviços prestados.

Isso porque, o artigo 303 do RIR/99 dispõe da seguinte maneira:

“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).

Referido dispositivo suficientemente incisivo e dotado de especificidade, respeitando o que fora determinado anteriormente, a partir do disposto na Lei 10.101/00 e art. 299 do RIR, para determinar a indedutibilidade de gratificações ou participações pagas a dirigentes e administradores seja estutários ou empregados.

Por fim, necessária a aplicação do art. 463 do RIR/99, in verbis:

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).

Concluindo portanto, em raciocínio inverso à dedutibilidade, a participação nos lucros pagas aos administradores da pessoa jurídica será adicionada ao lucro líquido do período de apuração.

Veja que todos os dispositivos citados constroem um racional que aponta para um mesmo cerne.

A Lei 10.101/00, ao especificamente dispor acerca da dedutibilidade da despesa operacional categoricamente a possibilita apenas ao que relativo a empregados da empresa.

O próprio RIR/99, em seus arts. 299, § 3º, 359 e 462, confirma tal entendimento e vai além, para definir que os valores pagos aos administradores e dirigentes, não poderão ser deduzidas as despesas operacionais (art. 303) e, por consequência lógica, serão adicionados ao lucro líquido a participação nos lucros (art. 463).

Há perfeita harmonia, portanto, do ordenamento jurídico neste sentido, pois mesmo partindo de situações fáticas diversas, a conclusão atingida é a mesma, não há qualquer contradição ou antinomia.

Presume-se que os administradores/diretores não necessitem de um incentivo na produtividade, o que aloca o PLR e as bonificações como uma espécie de remuneração.

No entanto não é uma remuneração usual, é uma retribuição pelo enorme encargo absorvido e a lei, neste sentido mantendo o respeito constitucional ao art. 7º, XI houve por bem não aplicar a dedutibilidade a tal despesa.

Esclarecendo.

O PLR, como um direito constitucional, regulamentado pela Lei 10.101/00, foi garantido aos diretores, mas como, neste contexto, esta participação nos lucros ou bonificações não caracterizam um incentivo à produtividade e não denotam uma despesa operacional, trata-se de uma espécie de remuneração diferenciada e específica que mereceu uma atenção especial da legislação, optando-se por considerá-la indedutível ao não caracterizá-la como operacional.

O direito foi mantido, mas o benefício fiscal não, pois a utilidade do PLR e das bonificações pagas a empregados é diferente do que é pago a diretores/administradores. A despesa perde seu caráter de operacional e, portanto, extingue a possibilidade de dedutibilidade.

[...]

Considero que, após a constatação fática de que os diretores era, de fato, administradores, há a percepção de um ordenamento jurídico perfeitamente talhado e logicamente seguido pela jurisprudência, para atestar a indedutibilidade das despesas relativas à PLR, bônus e bônus diferido pago à diretores estatutários.

Assim, ainda que se admita que tais diretores e administradores teriam relação de emprego com a Recorrente ou que este Conselho não possui competência para decidir sobre a existência ou inexistência de tal relação, ao fundamento que tal competência é da Justiça do Trabalho, temos que os valores de PLR pagos seriam indedutíveis em razão dos disposto no art. 303 do RIR/99 que é claro ao dispor que "não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica."

(destaques do original)

A legislação sempre admitiu, no âmbito da apuração do lucro tributável, a dedutibilidade de gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem, desde que normais, usuais e necessárias. Neste sentido é o art. 299, caput e §3º, do RIR/99. Daí porque, no âmbito de participação nos lucros e resultados paga sob o fundamento da legislação específica aplicável a esta remuneração, as objeções à dedutibilidade fundadas na inobservância dos

requisitos formais estabelecidos para tal pagamento não se sustentam sem que seja provada, também, a desnecessidade da despesa.

De outro lado, antes de regrado o pagamento de participação nos lucros e resultados a empregados, a legislação já estabelecia, como regra, a indedutibilidade de qualquer gratificação ou participação em favor de administradores e diretores da sociedade. Neste sentido é a já referida norma proibitiva expressa no art. 303 do RIR/99 e conseqüente obrigação de adição, ainda que sob os contornos de participação nos lucros, expressa no art. 463 do RIR/99.

Daí ser plenamente aplicável, no presente caso, a conclusão acima expressa: a discussão acerca da dedutibilidade de participação nos lucros e resultados pagas a empregados é dispensável para o deslinde da discussão aqui posta, vez que a possibilidade de dedução do PLR pagos aos diretores independe do fato desses serem ou não empregados. Participações ou gratificações pagas a administradores ou diretores são sempre indedutíveis, sendo irrelevante se há, ou não, vínculo empregatício. A dedutibilidade de pagamentos a tais beneficiários está limitada à remuneração mensal fixa por prestação de serviços estabelecida no estatuto da sociedade.

Como já dito, a Lei nº 6.404/1976 estabelece que a administração da companhia compete ao conselho de administração e à diretoria (ou apenas à diretoria), cabendo ao estatuto definir atribuições e poderes de cada diretor, bem como a forma de eleição e a fixação de remuneração pela assembleia.

No caso examinado, o estatuto social indica conselheiros com poderes de gestão típicos de administração, com atribuições substancialmente distintas das de empregados em geral. Além disso, não se pode ignorar o fato de que a PLR paga aos três conselheiros vice-presidentes empregados foi mais de duas vezes maior do que o somatório total da PLR paga aos empregados. Isso, por si só, denota o grau diferenciado da função de administradores exercido por eles, restando claro que a CIA entendeu ser necessário premiá-los com participação também diferenciada e condizente com a estratégia e responsabilidade do cargo.

É justamente pela natureza diferenciada das funções e responsabilidades inerentes aos administradores que o legislador tributário adotou o comando de indedutibilidade/adição para PLR e gratificações pagas a tais agentes, sem ressalvas quanto ao vínculo. Por isso, a qualificação jurídica do pagamento (dedutível ou não para IRPJ) não depende de investigar, no caso concreto, pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação (CLT), nem de “desconstituir” vínculo: a vedação incide pela condição funcional de dirigente/administrador, que não se altera porque o membro do conselho também seja empregado.

É por isso também que as alegações ancoradas na dedutibilidade de provisões trabalhistas (p. ex., 13º e férias) ou em normas previdenciárias (Lei nº 8.212/1991; Decreto nº 3.048/1999, decisão que excluiu esta mesma PLR da base de cálculo das contribuições), ainda que pertinentes em seus respectivos campos, não afastam a incidência do regime próprio de

indedutibilidade/adição de PLR e gratificações pagas a administradores para fins de IRPJ, já que o legislador tratou o administrador de maneira ampla e com disciplina específica para o lucro real.

À vista do conjunto normativo aplicável e da disciplina específica que determina a adição ao lucro líquido (para apuração do lucro real) das participações/gratificações atribuídas a dirigentes/administradores, sem distinção quanto ao vínculo, conclui-se que os valores pagos aos membros do conselho de administração, ainda que empregados, não são dedutíveis do lucro real (IRPJ), devendo ser mantida a glosa.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

DECLARAÇÃO DE VOTO

Lucas Issa Halah

A DEDUTIBILIDADE DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PAGA A ADMINISTRADORES-EMPREGADOS

Ouso divergir da douta Relatora quanto à indedutibilidade das despesas de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) pagas a administradores que mantêm vínculo empregatício com a Recorrente. A manutenção da glosa, *data venia*, fundamenta-se na aplicação de normas que, a meu ver, foram superadas pela legislação superveniente e parte de uma interpretação que não se coadunam com a finalidade de sua introdução.

A questão central reside no conflito aparente entre as normas que vedam a dedução de participações nos lucros atribuídas a administradores (art. 45, §3º da Lei nº 4.506/64 e art. 58, parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.598/77) e a Lei nº 10.101/2000, notadamente seu art. 3º § 1º, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal, autorizando a dedução da participações nos lucros pagas a empregados, como despesa operacional.

Em uma primeira abordagem, buscando solucionar o conflito normativo com base nos critérios clássicos de solução de antinomias, sobressai como aplicável o critério temporal. No

caso em tela, não há relação de hierarquia entre as leis ordinárias em comento, nem se verifica uma especialidade excludente entre as regras em conflito. Resta, portanto, a aplicação do critério cronológico, segundo o qual a norma posterior se sobrepõe à anterior em caso de incompatibilidade.

Assim, a Lei nº 10.101/2000, sendo o diploma mais recente, deve prevalecer. Ao estabelecer que a participação nos lucros pagas a empregados são dedutíveis para a pessoa jurídica, sem excluir expressamente os administradores que sejam empregados, a lei nova limitou o alcance das vedações pretéritas.

Sob outro enfoque, adotando-se a interpretação teleológica das normas de regência, confirmamos a improcedência da glosa. A vedação contida nos arts. 45, §3º da Lei nº 4.506/64 e 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/77 foi concebida em um contexto tributário específico, no qual os dividendos eram tributados e as empresas brasileiras eram em sua esmagadora maioria geridas por seus próprios sócios. Naquele cenário, a vedação funcionava como uma regra antielisiva específica, voltada a coibir a "distribuição disfarçada de lucros" travestida de despesa dedutível (participação nos lucros e resultados). É o que leciona Ricardo Mariz de Oliveira¹.

“Se as limitações à dedutibilidade de remunerações de dirigentes desapareceram do nosso ordenamento em 1997 com a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 88, inciso XIII), muitas outras sobreviveram até hoje, e outras foram criadas.

Mas todas as disposições que ainda subsistem para restringir a dedutibilidade de custos ou despesas carregam esse vesgo de anacronismo e injuridicidade.

São anacrônicas porque as primeiras disposições legais impeditivas de deduções datam de épocas antigas, nas quais o cenário empresarial era totalmente diferente do atual – época das empresas de famílias e dos dirigentes integrantes dessas famílias –, sendo que atualmente mesmo as empresas familiares se agigantaram e em geral estão sob gerência profissional, enquanto as menores enveredam pelo lucro presumido ou mesmo pelo regime do SIMPLES, no qual em nada importam os custos e as despesas existentes ou não.

São anacrônicas, também, porque, havendo desde 1996 isenção na distribuição de lucro, não é em todo caso que interessa disfarçar um lucro efetivo em outro tipo de custo ou despesa que, para o receptor, passa a ser renda tributável”

Já sob a égide da isenção da distribuição de dividendos, tal racionalidade não se sustenta, especialmente tratando-se de participação nos lucros paga a executivos com vínculo de emprego, em um ambiente de governança corporativa profissionalizada que hoje predomina dentre os Contribuintes tributados pelo Lucro Real. O reconhecimento desta realidade de profissionalização de gestão associada à isenção da distribuição de dividendos foi refletido na Lei nº 10.101/2000.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, v. 2, p. 536.

Nesse cenário, onerar a instituição deste mecanismo de estímulo e alinhamento de interesses vai na contramão dos estudos de Direito Societário sobre conflitos de agência, ignorando que os planos de PLR visam mitigar justamente o descompasso entre os interesses dos gestores e os dos acionistas.

Por fim, há que se apontar a incoerência sistêmica de tal vedação. A interpretação predominante da Lei nº 10.101/2000, consignada, por exemplo, no Acórdão CARF nº 9202-007.363 de 2018, extrai da Lei nº 10.101/2000 a exigência de que os planos de PLR sejam extensivos a todos os empregados, sob pena de as remunerações por meio deles pagas configurarem salário e sofrerem a incidência de IRPF, IRRF e Contribuições Previdenciárias como se salário fossem. Nesse cenário, se o Recorrente instituisse um plano excluindo seus diretores empregados apenas para evitar o risco fiscal da glosa da despesa, colocaria em xeque a validade do plano de todos os seus empregados perante o próprio Fisco Federal. É paradoxal interpretar as normas que regem os planos de PLR de maneira tal que o ordenamento exija a inclusão dos diretores-empregados para que os montantes pagos não sejam tributados como salário e, simultaneamente, penalize a empresa com a indedutibilidade desse pagamento no que tange às participações direcionadas a diretores celetistas.

Ante o exposto, entendo que a interpretação mais consentânea com os critérios clássicos de solução de antinomia, com a teleologia das normas em questão e com o sistema normativo que hoje rege a tributação das participações nos lucros e resultados, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, reconhecendo a dedutibilidade das despesas com PLR paga aos administradores empregados.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah