



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721301/2018-16
ACÓRDÃO	1301-007.873 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as gratificações e as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica, quando não observados os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, por excederem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

DESPESAS. INDENIZAÇÃO IMPOSTAS PELO PODER JUDICIÁRIO EM RAZÃO DE NÃO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE.

As indenizações impostas pelo Poder Judiciário em razão de ações indenizatórias promovidas pelos seus clientes em razão de não atendimento pleno das relações contratuais com ela firmados têm natureza compensatória. Ou seja, tais condenações têm íntima relação com as multas previstas contratualmente, de caráter compensatório em detrimento de uma das partes que não cumpre o contrato nos termos em que originalmente pontuado, tratadas na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, que analisa a dedutibilidade dessas despesas à luz do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

DESPESAS OPERACIONAIS COM PAGAMENTO A DIRETORES NÃO RESIDENTES. INDEDUTIBILIDADE PARA FINS DE APURAÇÃO DA CSLL.

São indedutíveis, para fins de determinação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as despesas com pagamento a diretores não residentes, consideradas indedutíveis também para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que condiciona a dedutibilidade das despesas aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade.

A glosa dos pagamentos efetuados a diretores não residentes para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por afetarem as despesas operacionais, tem repercussão tanto na apuração do lucro real como no lucro líquido ajustado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar (i) as despesas consideradas como desnecessárias referente às gratificações a diretores não adicionadas à base de cálculo da CSLL, conforme IN RFB nº 1.700, de 2017, e (ii) os valores pagos em decorrência de condenações decretadas pelo Poder Judiciário em favor de clientes da Recorrente em razão da ineficiência desta na prestação de serviços inerentes a sua atividade comercial. Os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski lhe deram provimento parcial em maior extensão, além do cancelamento promovido pela maioria qualificada, quanto às gratificações extraordinárias pagas a diretores. O Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza lhe deu provimento parcial em maior extensão ainda, além do cancelamento promovido pela maioria qualificada, quanto às gratificações extraordinárias pagas a diretores e quanto à PLR paga a diretores com vínculo empregatício.

Sala de Sessões, em 25 de setembro de 2025.

*Assinado Digitalmente***Iágaro Jung Martins** – Relator*Assinado Digitalmente***Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Belém, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário 2014, no valor total de R\$ 305.371.900,44 e R\$ 302.180.641,11, respectivamente.

2. A autuação, sem imputação de multa, traduziu-se na redução de saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL e teve como motivação valores pagos em razão de condenações judiciais, no valor de R\$ 225.967.079,91, e importância pagas a diretores, conforme as seguintes tabelas, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 1.164/1.194):

a) IRPJ

NÃO RESIDENTE NO PAÍS EM 2014	RIR99 art. 357 inciso II	298.017,90
GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA	RIR99 art. 357 inciso I	75.915.543,30
PART NOS LUCROS	RIR99 art. 463	3.191.259,33
TOTAL A SER ADICIONADO AO LALUR=>		79.404.820,53

b) CSLL

NÃO RESIDENTE NO PAÍS EM 2014	RIR99 art. 357 inciso II	298.017,90
GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA	RIR99 art. 357 inciso I	75.915.543,30
TOTAL A SER ADICIONADO AO LALUR=>		76.213.561,20

2.1. Conforme TVF, as despesas com condenações judiciais, embora frequentes, decorrem de comportamentos ilícitos da Recorrente e não são necessárias às atividades empresariais, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.502, de 1964. Por sua vez, a glosa das despesas pagas a diretores tem fundamento no entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017.

3. Em impugnação (fls. 1.201/1.233), o sujeito passivo alegou que as limitações à dedutibilidade de despesas com a remuneração de diretores implicam clara violação ao conceito constitucional de renda; ademais, a vedação constante na alínea b do art. 43, § 1º Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e afrontam o Princípio da Livre Iniciativa econômica; que a vedação constante na alínea “d” do mesmo artigo traz discriminação aos diretores não residentes do País, em clara afronta ao postulado da igualdade tributária; que o art. 32 da IN RFB 1515, de 2014, afirma expressamente que as gratificações pagas a empregados são dedutíveis na apuração do lucro real, sem qualquer limitação; que a glosa das gratificações pagas aos diretores que têm vínculo empregatício com a Impugnante deve ser cancelada por afronta ao art. 299, § 3º do RIR/99; que a Lei 10.101, de 2000 disciplina a forma de pagamento da participação nos lucros e resultados aos funcionários das empresas e estabelece, expressamente, sua dedutibilidade do lucro real como despesa operacional; que as condenações judiciais decorrem de ineficiências da Recorrente na prestação de serviço e, portanto, vinculadas às atividades operacionais da empresa.

4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.294/1.302). Entendeu que, conforme demonstrado no TVF, restou comprovado que os dirigentes da empresa não são empregados, devendo ser aplicado os art. 303 e 463 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); que a legislação é inquestionável quando à indedutibilidade das participações distribuídas a diretores administrativa, conforme Solução de Consulta Cosit nº 89, de 2014; quanto as condenações judiciais, concluiu não serem necessárias e não se enquadram na hipótese prevista na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019. A referida decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

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

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores.

INDENIZAÇÕES IMPOSTAS PELO PODER JUDICIÁRIO. DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Por força de dispositivo legal, somente, devem ser deduzidas as despesas normais e usuais à atividade da empresa.

Despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos demais lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.310/1.341), a Recorrente, repisa as alegações da impugnação, em especial, de que as remunerações pagas aos executivos independentemente de sua denominação ou forma de pagamento são dedutíveis; que glosá-las implicam clara violação ao conceito constitucional de renda previsto no art. 153, III, da CF/88; que as despesas incorridas com a remuneração de diretores (seja qual for a qualificação, local de residência ou forma de pagamento) (i) devem ser classificadas como normais, eis que a contratação de executivos para a tomada de decisões estratégicas é diretamente relacionadas com a atividade econômica de qualquer empresa; (ii) são necessárias às operações da empresa, dado que ela não pode prescindir do seu corpo de executivos; (iii) são absolutamente usuais, pois a remuneração de executivos por metas atingidas é a praxe do mercado; que o art. 43, §1º, alínea b, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, é absolutamente incompatível com o art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, que considerou que a remuneração dos empregados e diretores seria integradas pelos ganhos indiretos; que houve revogação tácita do dispositivo por absoluta incompatibilidade com a norma posterior, conforme determina o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); que não há qualquer sentido em limitar o conceito de remuneração ao rendimento fixo mensal, conforme Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992; que as gratificações pagas aos diretores são dedutíveis do lucro tributável, desde que os beneficiários sejam devidamente identificados, conforme tabela constante ao final do referido PN, mas ignorado pela r. decisão; que a dedutibilidade dos

pagamentos a diretores não residentes decorre do conceito de renda e decorre, no caso da Recorrente, em que busca internalizar conhecimento tecnológico específico em telecomunicações; que as gratificações e PLR pagas a diretores sem vínculo empregatício decorre do princípio da dedutibilidade das despesas usuais; que a maior parte do valor glosado, relativo, ao Diretor Presidente, Sr. Zeinal Bava, refere-se a cláusula de não competição (*non compete*), de natureza indenizatória; que as gratificações extraordinárias pagas a diretores com vínculo empregatício têm como fundamento no art. 299, § 3º, do RIR/99 e art. 32 da IN RFB nº 1.515, de 2014; que a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) é clara ao afirmar que o empregado eleito para o cargo de diretoria não perde o status de empregado celetista (Súmula TST nº 269); que a glosa da PRL distribuída aos diretores com vínculo empregatício tem amparo na Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a distribuição de participação nos lucros a empregados e não distinguiu empregados em cargos de diretoria e os demais funcionários; que a r. decisão não analisou a dedutibilidade das gratificações pagas a diretores (gratificações extraordinárias e remuneração fixa mensal dos diretores não residentes) na apuração da CSLL por ausência de vedação específica e que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, reconheceu a existência de divergências entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; que essa diferença foi reconhecida pelo Auditor-Fiscal, que deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL as despesas incorridas pela Recorrente com a distribuição de PLR aos diretores no ano-calendário 2014, mas contraditoriamente adicionou as gratificações pagas aos diretores e a remuneração fixa pagas aos diretores não residentes no Brasil à base de cálculo da CSLL; que a IN RFB nº 1.700, de 2017, indica na Tabela de Adições ao Lucro Líquido (Anexo I) a desnecessidade de adicionar as gratificações pagas a dirigente à base de cálculo da CSLL. Com relação a dedutibilidade das despesas com indenizações determinadas pelo Poder Judiciário, alega que tais dispêndios são normais e usuais, pois decorrem de ineficiências da Recorrente na prestação de serviços; que o CARF reconheceu a dedutibilidade de multas contratuais (Acórdão nº 1402-00394) e que a COSIT reconheceu a dedutibilidade das multas contratuais (Solução de Consulta nº 281, de 2019); que a não dedução das condenações implica a dupla oneração da pessoa jurídica; que a r. decisão não analisou a dedutibilidade das despesas com indenização na apuração da CSLL por ausência de vedação específica, que se encontram previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1946. Ao final, requer a extinção do lançamento.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 10.03.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.307), dessa forma, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 01.07.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.309). Em razão da suspensão dos prazos processuais entre 23.03.2020 a 31.08.2020 pelo art. 6º da Portaria RFB nº 543, de 2020, e alterações posteriores (Portarias RFB nº 936, nº 1.087, nº 4.105, de 2020) é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Mérito

8. O mérito do presente processo versa sobre glosa de despesas com pagamento a diretores (gratificações extraordinárias, PRL a diretores celetistas e não empregados e remuneração a diretores não residentes) e em decorrência de condenações judiciais.

a) Pagamento a diretores. Aspectos Preliminares.

9. A Recorrente alega que as remunerações pagas aos executivos independentemente de sua denominação ou forma de pagamento são dedutíveis e que glosá-las implicam clara violação ao conceito constitucional de renda previsto no art. 153, III, da CF/88.

10. Aduz que as despesas incorridas com a remuneração de diretores, seja qual for a qualificação, local de residência ou forma de pagamento, devem (i) ser classificadas como normais, eis que a contratação de executivos para a tomada de decisões estratégicas é diretamente relacionadas com a atividade econômica de qualquer empresa; (ii) são necessárias às operações da empresa, dado que ela não pode prescindir do seu corpo de executivos; (iii) são absolutamente usuais, pois a remuneração de executivos por metas atingidas é a praxe do mercado; que o art. 43, §1º, alínea 'b', do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, é absolutamente incompatível com o art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, que considerou que a remuneração dos

empregados e diretores seria integradas pelos ganhos indiretos e que houve revogação tácita do dispositivo por absoluta incompatibilidade com a norma posterior, conforme determina o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); que não há qualquer sentido em limitar o conceito de remuneração ao rendimento fixo mensal, conforme Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992.

11. Preliminarmente, o fato de algum gasto ser considerado como não dedutível para fins de determinação do resultado tributável se encontra no âmbito da discricionariedade do legislador, ou seja, compete ao legislador, no curso do processo legislativo, determinar se a norma editada está em consonância com o conceito de renda. Além disso, as normas legais, uma vez publicadas, têm presunção de constitucionalidade até que o Supremo Tribunal Federal diga o contrário. Some-se a isso, o fato de o CARF não ter competência para afastar aplicação de texto legal sob o argumento de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 2).

12. Os demais argumentos, normalidade, necessidade e usualidade, bem assim, a possibilidade de a remuneração paga a empregados e diretores seria integrada pelos ganhos indiretos, com base no art. 74¹ da Lei nº 8.383, de 1991, e de que esses gastos se enquadrariam no art. 47² da Lei nº 4.506, de 1964, serão analisados de forma específica em relação a cada tipo de dispêndio.

¹ Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

² Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

b) Pagamento a diretores. Gratificações extraordinárias.

13. A Recorrente defende que as gratificações pagas aos diretores são dedutíveis do lucro tributável, desde que os beneficiários sejam devidamente identificados, conforme tabela constante ao final do Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992, mas ignorado pela r. decisão. Entende que esses valores são dedutíveis com base no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

14. A Autoridade Fiscal glosou a despesa com base no art. 357³, I, do RIR/99, em razão de que os pagamentos não corresponderem a remuneração fixa, porquanto a Autoridade Julgadora considerou existir norma específica que veda a dedutibilidade, conforme art. 303⁴ e 463⁵ do RIR/99.

15. As gratificações extraordinárias foram pagas a Zeinal Bava, R\$ 56.640.896,39; João Augusto Figueira, R\$ 1.000.000,00; José Mauro Carneiro, R\$ 200.000,00, que não possuem vínculo empregatício com a Recorrente. Também houve pagamento a esse título para diretores com vínculo empregatício para Abílio Martins, R\$ 3.170.000,00; Bayard Gontijo, R\$ 14.206.896,56; e Jason Inácio, R\$ 697.750,35. O total de gratificações pagas monta R\$ 75.915.543,30.

§ 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.

³ Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

⁴ 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).

⁵ 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).

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).

16. O Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992, citado pela Recorrente, refere-se a salários indiretos (*fringe benefits*) e vantagens adicionais concedidas pelas empresas, autorizando sua dedutibilidade, com base no art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, que define as parcelas que serão computadas com rendimento dos beneficiários, a saber: (i) contraprestação de arrendamento mercantil ou aluguel, (ii) pagamentos a terceiros em benefícios dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores.

17. Efetivamente, nenhuma dessas parcelas abrange as gratificações pagas pela Recorrente.

18. Com relação a tabela constante na parte final do referido PN, por óbvio que a expressão dedutibilidade está condicionada a alguma das duas espécies de salários indiretos, o que não é o caso das gratificações objeto de glosa.

19. Na mesma linha, melhor sorte não assiste à Recorrente quando alega que a dedutibilidade teria fundamento no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que submete a dedutibilidade como despesas operacionais aquelas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora e apenas aquelas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

20. As gratificações pagas aos diretores João Augusto Figueira, R\$ 1.000.000,00; José Mauro Carneiro, R\$ 200.000,00, Abílio Martins, R\$ 3.170.000,00; Bayard Gontijo, R\$ 14.206.896,56; e Jason Inácio, R\$ 697.750,35 não foram sequer justificadas pela Recorrente, portanto sequer é possível considerá-las como necessárias à atividade da empresa.

21. Por sua vez, o pagamento ao então Diretor Presidente, Zeinal Bava teve como motivação cláusula de não competição (*non compete*), que entende ser de natureza indenizatória, conforme contrato (fls. 482/488). No seu entender, a dedutibilidade desse pagamento tem como fundamento no art. 299⁶, § 3º, do RIR/99 e art. 32⁷ da IN RFB nº 1.515, de 2014.

⁶ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à 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.

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

22. Ocorre que o § 3º do art. 299 do RIR/99 admite a dedutibilidade das despesas com gratificações pagas aos empregados, situação jurídica que não contempla o ex-Diretor Presidente, seja durante ou posterior sua relação contratual com a Recorrente.

23. Dessa forma, deve ser mantida a glosa das gratificações pagas por não corresponderem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

24. 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).

c) Pagamento a diretores. PRL pagas a diretores com vínculo empregatício.

25. Foram pagas PRL aos diretores Bayard Gontijo, R\$ 763.880,00; Eurico Teles, R\$ 591.140,00; e Jason Inácio, R\$ 758.203,33, com os quais da Recorrente mantinha vínculo empregatício.

26. A Recorrente informa que a jurisprudência do TST é clara ao afirmar que o empregado eleito para o cargo de diretoria não perde o status de empregado celetista (Súmula TST nº 269) e que a glosa da PRL distribuída aos diretores com vínculo empregatício tem amparo na Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a distribuição de participação nos lucros a empregados e não distinguiu empregados em cargos de diretoria e os demais funcionários.

27. Sobre esse ponto, esta Turma, considerou que o diretor empregado se insere no enquadramento do Regime Geral de Previdência, diferenciando-se do diretor não empregado, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991. A referida decisão tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

IRPJ. GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES PAGAS A “DIRETORES EMPREGADOS”. DEDUTIBILIDADE.

Ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das

⁷ Art. 32. A despesa com o pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real, independentemente de limitação.

participações nos lucros, isto é, o § 3º do art. 299 do RIR/99, reproduzido no art. 311 do RIR/18, além do §1º do art. 3º da Lei nº 10.101/00. Por outro lado, ao diretor não empregado, que exerce a administração da sociedade, sem vínculo empregatício, são aplicáveis as vedações à dedutibilidade das participações e gratificações na apuração do IRPJ, previstas nos artigos 303 e 463 do RIR/99, que equivalem aos artigos 315 e 527 do RIR/18.

(Acórdão nº 1301-006.493, Relatora Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, sessão em 15.08.2023)

28. A Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (posterior ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que em seu art. 58 veda a PRL para administradores), estabelece algumas condições, tais como (i) comissão paritária entre as partes ou (ii) convenção coletiva. Além disso, os instrumentos deverão contemplar regras claras e objetivas quanto aos direitos à PRL, como por exemplo: mecanismos de aferição, periodicidade de distribuição, vigência e prazos de revisão. Tais condições não foram demonstradas para a Recorrente, de tal forma não ser possível aplicar ao caso concreto o decidido no Acórdão nº 1301-006.493).

29. A CSRF tem entendimento ainda mais restritivo, isto é, de ser irrelevante a discussão acerca da subordinação jurídica e manutenção do vínculo administrativo com os diretores porque a indedutibilidade no âmbito do IRPJ decorre de disposição expressa do art. 303 do RIR/99, pois, ainda que mantenham vínculo empregatício, a condição de diretor ou administrador prevalece, conforme evidenciado no Acórdão nº 9101-007.015:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

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.

(CARF, Acórdão nº 9101-007.015, redatora designada Edeli Pereira Bessa, sessão 06.6.2024)

30. Destaca-se o seguinte trecho do voto vencedor:

Aqui, vale reafirmar o entendimento do Colegiado a quo, no sentido de que normas específicas previstas no art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de

1977, e art. 45, § 3º, da Lei 4.506, de 1964, bases legais dos arts. 303 e 463 do RIR/99, determinam a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, das gratificações ou participações aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, e que o texto legal impede a dedução de tais rubricas de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo de relacionamento do dirigente ou administrador com a pessoa jurídica, seja de natureza trabalhista ou estatutária.

[...]

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

[...]

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

31. Assim, igualmente às gratificações extraordinárias, deve ser mantida a glosa das despesas com PRL aos diretores com vínculo empregatício por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

d) Pagamento a diretores. PRL pagas a diretores sem vínculo empregatício.

30. Foram pagas PRL aos diretores João Augusto Figueira, R\$ 255.767,00 e José Mauro Carneiro, R\$ 822.360,00, que não possuem vínculo empregatício com a Recorrente.

31. A dedutibilidade de despesas com participações pagas a administradores não empregados é expressamente vedada além daquele valor referente à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99), razão pela qual correta a glosa efetuada pela autoridade lançadora.

e) Pagamento a diretores não residentes.

32. Foram pagas remunerações a João Manuel Franco, R\$ 96.098,78 e Luís Miguel de Melo, R\$ 201.919,12.

33. A Recorrente defende que o salário fixo de diretores não residentes são despesas usuais e necessárias, pois absolutamente comum a contratação de diretores não residentes no

País quando se busque um conhecimento específico, especialmente em um setor tão dependente de inovações tecnológicas como é o caso das telecomunicações e que o pagamento de gratificações e participações nos lucros por metas atingidas é corriqueiro em empresas de porte similar.

34. A glosa das despesas com pagamento a diretores não residentes foi efetuada com base no art. 357, parágrafo único, II, do RIR/99, que determina não serem dedutíveis as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

35. Sobre esse ponto, por haver expressa vedação de dedutibilidade, deve ser mantida a glosa dos valores pagos a diretores não residentes.

f) Pagamento a diretores. Gratificações pagas a diretores. Dedutibilidade da CSLL.

36. Conforme consignado neste voto, a glosa das gratificações extraordinárias pagas não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, pois se enquadram como gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, conforme art. 357, parágrafo único, I, do RIR/99 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

37. Ainda sobre o tema gratificações pagas e aos pagamentos a diretores não residentes, argumenta a Recorrente que inexistente vedação de dedução dessas parcelas para fins de apuração da CSLL, visto que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, faz distinção entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que a CSRF decidiu pela impossibilidade de glosa de despesas desnecessárias na apuração da CSLL, como exemplo, cita-se as seguintes decisões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002

Ementa: DESPESAS DESNECESSÁRIAS NO IRPJ. DEDUTIBILIDADE NA CSLL. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.

(Acórdão nº 9101-001.839, relator *ad hoc* Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, sessão em 10.12.2013)

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

(Acórdão nº 9101-002.788, Relator Conselheiro André Mendes de Moura, sessão de 09.05.2017)

38. Na mesma linha, o julgado por esta 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

DESPESAS. GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, são dedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

(Acórdão nº 1301-003.760, relator Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, sessão em 19.03.2019)

39. Aduz ainda a Recorrente que a Autoridade Lançadora reconheceu essa distinção de base de cálculo ao não glosar as despesas com PRL para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, mas contraditoriamente, manteve a glosa para as gratificações e pagamentos a não residentes. Destaca-se o seguinte excerto do TVF:

Entretanto a conclusão aplicável ao IRPJ, acima exposta, não pode ser estendida de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL, devendo-se buscar, na legislação de regência da contribuição, comandos que tratem da matéria sob análise. A primeira hipótese a ser avaliada é a possibilidade de aplicação do art. 58 do DL nº 1.598/1977, dispositivo que determina a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ, todavia este não é aplicável à CSLL, dado que o texto se refere de forma expressa apenas ao IRPJ.

Revisitando a legislação da CSLL, não se encontraram quaisquer dispositivos que preconizem tal adição, consoante, portanto, com os termos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, cujo anexo I encerra tabela de

adições ao lucro líquido e dispõe não ser aplicada à CSLL a adição do art. 58 do DL nº 1.598/1977. Esse é o entendimento propalado na ementa da Solução de Consulta Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, reproduzida adiante:

Solução de Consulta nº 546 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 435, DE 14 DE SETEMBRO DE 2017. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 337 e 338.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 435, DE 14 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, I.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL.

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

nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 463.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA DEDUTÍVEL.

As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1998, art. 57; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo I, nº 85. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 89, DE 24 DE MARÇO DE 2015.

Desta forma, o valor a ser adicionado à base de cálculo da CSLL deve ser revisto da seguinte forma:

NÃO RESIDENTE NO PAÍS EM 2014	RIR99 art. 357 inciso II	298.017,90
GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA	RIR99 art. 357 inciso I	75.915.543,30
	TOTAL A SER ADICIONADO NO LACS =>	76.213.561,20

40. O Anexo I da In RFB nº 1.700, de 2017, discrimina uma Tabela de Adições ao Lucro Líquido, que no item A.163, determina que os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, são adicionadas apenas para fins de apuração do IRPJ, isto é, a orientação da Administração Tributária é pela não adição dessas parcelas na base de cálculo da CSLL.

41. Sobre o tema, por concordar integralmente com suas razões, transcreve-se excerto do Acórdão nº 9101-002.788, Relator Conselheiro André Mendes de Moura, sobre o tema:

Sobre a extensão de regras do IRPJ na apuração da base de cálculo da CSLL, transcrevo excerto do Acórdão nº 9101-002.396, do Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que:

xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.

É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional — que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL — e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.

(...)

Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:

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

[...]

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Precisamente nesse contexto, para as despesas do caso concreto há expressa previsão legal para estender à CSLL as regras de dedutibilidade do IRPJ. A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é a matriz legal do art. 299 do RIR/99.

E, no caso concreto, as despesas de natureza específica (como a do art. 304 do RIR/99), em tese, submetem-se às normas gerais previstas para as despesas dispostas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Para serem dedutíveis, devem ter os atributos de **usualidade, necessidade e normalidade**, além de outros requisitos especiais a depender do tipo do dispêndio. E, se o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 dispõe que não dedutíveis despesas que não preencham tais atributos, a despesas

do caso concreto devem ser adicionadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, recentemente, foi editada pela Receita Federal a IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 que dispõe, dentre outros assuntos, sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas.

A instrução normativa apresenta no "ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO", uma tabela no qual consta uma relação de ajustes ao lucro líquido e a aplicabilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No que concerne à infração em debate, consta na linha 85:

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

Trata-se precisamente do direito tratado no caso concreto.

E o órgão encarregado pela administração dos tributos de competência da União manifestou-se expressamente, com base no art. 100 do CTN, ao expedir ato normativo, norma complementar de lei, no sentido de que, ao contrário do aduzido pela Fiscalização, não cabe adição à base de cálculo da CSLL os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Apesar de eu não compartilhar do entendimento, o caso em tela apresenta situação objetiva, direta, não sujeita a interpretações. A Receita Federal manifesta-se especificamente sobre a dedutibilidade de uma despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Portanto, para o caso concreto, em que há manifestação expressa e direta sobre a matéria, pelo órgão responsável pela administração dos tributos de competência da União, entendo que devo me render ao comando expresso na instrução normativa.

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a autuação relativa à CSLL. (grifos no original)

42. Dessa forma, se a Administração Tributária manifestou entendimento expresso no sentido contrário ao lançamento, conclui-se que deve ser cancelado o lançamento em relação à CSLL referente às gratificações a diretores por ausência de determinação normativa específica.

g) Pagamento a diretores não residentes. Dedutibilidade da CSLL.

43. Conforme referido, a glosa das despesas com pagamento a diretores não residentes foi efetuada com base no art. 357, parágrafo único, II, do RIR/99 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

44. A Recorrente aduz os mesmos argumentos para o cancelamento da glosa de despesas com o pagamento a diretores não residentes que aqueles relativos à gratificação paga aos residentes. Em resumo, que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, faz distinção entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que a CSRF decidiu pela impossibilidade de glosa de despesas desnecessárias na apuração da CSLL.

45. Ocorre que os precedentes citados pela Recorrente não se referem a pagamentos efetuados a diretores não residentes.

46. Diferentemente das gratificações, em que há reconhecimento expresso da Administração Tributária (IN RFB nº 1.700, de 2017), o mesmo não ocorre em relação aos pagamentos efetuados aos administradores residentes no exterior, com base no art. 357 do RIR/99, que tem fundamento no art. 43, § 1º, alínea “d” do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

47. Em que pese nem todas as restrições à dedutibilidade para IRPJ serem diretamente aplicáveis à CSLL, importa ressaltar que quando determinada despesa não é válida como despesa operacional, com evidente implicação no lucro operacional, esse conceito evidentemente se aplica aos dois tributos, que tem como base de cálculo, dimensões correspondentes (lucro real e lucro líquido ajustado), que decorrem da observância da legislação comercial.

48. Mais relevante, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, **sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964**, ou seja, o referido dispositivo, determinou a adição das despesas desnecessárias à base de cálculo da CSLL, *verbis*:

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

49. Assim, como bem assentado no Acórdão nº 9101-002.396, sessão de 13.07.2016, relator Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

50. Dessa forma, o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é o fundamento legal do art. 299 do RIR/99, condiciona a dedutibilidade das despesas aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade, razão pela qual deve ser mantida a glosa em relação aos pagamentos efetuados a diretores não residentes para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

g) Multas em decorrência de condenações judiciais.

51. A Autoridade Lançadora entendeu que as condenações judiciais, no valor de R\$ 225.967.079,91, não lhe conferem o atributo de normalidade, pois decorrem de sanção de comportamento ilícito e que as indenizações pagas aos usuários não são necessárias à atividade empresarial do Recorrente, não se subsumindo ao art. 47⁸ da Lei nº 4.506, de 1964.

52. A r. decisão convalidou a glosa e esclareceu que o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, deixa claro que *o conceito de despesa normal está atrelado ao tipo de operação e transação efetuada pela empresa, apresentando-se, de forma usual, costumeira ou ordinária.*

53. A Recorrente, com relação a dedutibilidade das despesas com indenizações determinadas pelo Poder Judiciário, alega que tais dispêndios são normais e usuais, pois decorrem de ineficiências na prestação de serviços. Aduz que o CARF reconheceu a dedutibilidade de multas contratuais (Acórdão nº 1402-00.394) e que a COSIT reconheceu a dedutibilidade das multas contratuais (Solução de Consulta nº 281, de 2019). Conclui que a não dedução das condenações implica dupla oneração da pessoa jurídica.

⁸ 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.

54. O Acórdão nº 1402-00.394 considerou como dedutíveis as despesas com multa contratual, em razão de se revestirem de risco de operação. O referido julgado tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS NECESSÁRIAS. MULTA CONTRATUAL.

Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual ou perda em atividades operacionais.

Outrossim, devem ser adicionados na apuração do IRPJ e CSLL os dispêndios incorridos por liberalidade do contribuinte.

(Acórdão nº 1402-00.394, Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza, sessão em 27.01.2011)

55. Diferente do afirmado pela Autoridade Lançadora, as condenações judiciais aplicadas à Recorrente não decorrem de atos ilícitos, mas de ineficiência operacional na prestação de serviço contratados pelos seus clientes.

56. A Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, versa sobre multa contratual prevista em contrato e analisou sua dedutibilidade à luz do art. 311 do Decreto nº 9.580, de 2018, que tem como fundamento o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (equivalente ao art. 299 do RIR/99). Destaca-se o seguinte trecho do referido ato editado pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB:

6. Observa-se do dispositivo acima que as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora são consideradas operacionais. O § 1º do mesmo artigo qualifica como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o § 2º prescreve que são admitidas como despesas operacionais apenas aquelas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

7. O art. 311 do RIR/18 reproduz o que já constava do art. 191 do RIR/1980, dispositivo analisado pela então Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação) no Parecer Normativo (PN) CST nº 32, de 17 de agosto de 1981. Ambos os dispositivos (do RIR/1980 e do RIR /2018) possuem como base legal o mesmo art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, o que faz com que o PN mencionado continue plenamente válido na regulamentação do vigente art. 311 do RIR/2018. O PN CST nº 32, de 1981 esmiúça um pouco mais os conceitos de despesas necessárias e usuais:

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

(...)

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

8. Vê-se que a legislação tributária não estipula um rol taxativo de despesas dedutíveis, tampouco o faz em relação às despesas indedutíveis. Ao invés disso, estabelece uma regra geral de dedutibilidade, paralelamente à qual discrimina, exemplificativamente, algumas hipóteses de despesas dedutíveis e indedutíveis. Por essa regra são impostos os requisitos da necessidade e usualidade, tal qual definidos pelos atos normativos acima mencionados, para que as despesas possam assim ser tidas como dedutíveis. Dessa forma, com o objetivo de verificar a possibilidade de dedução de determinada despesa, o contribuinte deve, primeiramente, observar se há disposição expressa nesse sentido. Caso não haja, é preciso que a despesa se enquadre no preceito geral traduzido pelo art. 311 do RIR/2018.

9. Vale notar que, no que concerne à dedução de multas, a legislação do IRPJ confere tratamento expresso àquelas decorrentes de infrações fiscais, cujo regramento é dado atualmente pela Lei nº 8.981, de 1995 - disciplinado no art. 352 do RIR/2018 - e às multas impostas por infração à lei de natureza não tributária, dispostas no art. 133 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017.

10. Note-se que, distingue-se de ambas as situações descritas acima, o caso de que se ocupa esta Solução de Consulta, ao qual deve ser aplicado o art. 311 do RIR/2018.

11. Nesse caminhar, é forçoso reconhecer que a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial. É natural supor que o cliente tome cautelas,

com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de descumprimento haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – derivada muitas vezes de variáveis exógenas – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

12. Convém acrescentar à argumentação apresentada situação que foi objeto de exame pelo PN CST nº 50, de 1976. Buscava-se, naquela oportunidade, esclarecimento acerca da dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil quando não conseguissem promover a venda de determinada quantidade de mercadorias, a que estavam contratualmente obrigados. A conclusão pela possibilidade de dedução foi fundamentada nos seguintes termos:

(...)

3. Ora, o encargo em apreço resulta de uma garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria, cuja estimativa é, evidentemente, fator indispensável a qualquer programação industrial tecnicamente aceitável. **A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.**

4. Por outro lado, cumpre reconhecer que é frequente encontrar-se em contratos da espécie a existência de cláusulas semelhantes, quer sob a forma de multa pecuniária, quer estipulando a obrigatoriedade de aquisição de quantidades mínimas de mercadorias.

5. Em face do exposto, é de concluir que o dispêndio analisado satisfaz aos requisitos de necessidade e normalidade previstos no art. 162 do RIR/75, devendo, por isso mesmo, ser admissível como despesa operacional para efeito de apuração do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda.

13. As duas situações guardam grande semelhança entre si. Tanto um quanto outro caso dizem respeito à despesa com pagamento de multa em face de infração à cláusula contratual que objetiva resguardar os interesses de uma das partes contratantes, sem o quê a relação comercial restaria inviabilizada. Além disso, a despesa incorrida está intimamente relacionada à exploração do objeto social de ambos os contribuintes, revelando ainda prática comum aos tipos de serviços prestados.

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como despesa operacional, para fins de determinação do lucro real, na medida em que necessária à atividade da empresa

e à manutenção da respectiva fonte produtora. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

57. As indenizações impostas pelo Poder Judiciário à Recorrente em razão de ações indenizatórias promovidas pelos seus clientes em razão de não atendimento pleno das relações contratuais com ela firmados têm natureza compensatória. Ou seja, tais condenações têm íntima relação com as multas previstas contratualmente, de caráter compensatório em detrimento de uma das partes que não cumpre o contrato nos termos em que originalmente pontuado, tratadas na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, que analisa a dedutibilidade dessas despesas à luz do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

58. Importante destacar que os contratos firmados pelos clientes da Recorrente com essa são padrão e do tipo *por adesão*, sem possibilidade de o aderente (cliente) poder consignar sanção pecuniária pela não prestação de serviço com níveis ineficientes ou abaixo dos padrões aceitáveis no segmento de atuação da Recorrente. Em razão disso, quando os clientes se vêm prejudicados na relação contratual, a única forma de obter compensação pecuniária é se socorrer ao Poder Judiciário.

59. Dessa forma, nos casos de contratos por adesão, eventual multa compensatória aplicada pelo Poder Judiciário em razão de não atendimento de níveis mínimos de serviços contratados constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.

60. Diante do exposto, deve ser admitida como despesa dedutível os valores pagos em decorrência de condenações decretadas pelo Poder Judiciários em favor de clientes da Recorrente em razão da ineficiência desta na prestação de serviços inerentes a sua atividade comercial.

Dispositivo

61. Em razão de todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento em relação (i) as despesas consideradas como desnecessárias referente às gratificações a diretores não adicionadas à base de cálculo da CSLL, conforme IN RFB nº 1.700, de 2017, e (ii) os valores pagos em decorrência de condenações decretadas pelo Poder Judiciário em favor de clientes da Recorrente em razão da ineficiência desta na prestação de serviços inerentes a sua atividade comercial.

ACÓRDÃO 1301-007.873 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.721301/2018-16

Assinado Digitalmente

lágaro Jung Martins

DOCUMENTO VALIDADO