



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721571/2021-22
RESOLUÇÃO	1101-000.197 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto vencedor. Vencidos os conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Edmilson Borges Gomes.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Assinado Digitalmente

Edmilson Borges Gomes – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls. 2967/2999) contra acórdão da DRJ (efls.2938/2957) que julgou procedente em parte impugnação administrativa (efls.1588/1631) contra auto de infração (efls.1569/1575) lavrado lastreado em TVF (efls. 872/890) que constitui crédito tributário de IRPJ.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o acórdão recorrido:

Autuação 1.

Em função de procedimento de fiscalização realizado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, foram lavrados autos de infração, em 11/12/2021, através dos quais se constituiu o crédito tributário infra:

(...)

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 872 a 890.

3. Inicia a autuação qualificando a impugnante e informando que foram apurados fatos geradores do IRPJ os valores pagos a diretores estatutários, e não adicionados às bases de cálculo do IRPJ, a título de: Prêmio PAV, Prêmio Matching, Prêmio Matching Executivo, Gratificação Especial, Bônus, Indenização por não competitividade.

4. Afirma que o art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e o art. 463 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda — RIR determinam que 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.

5. Informa ainda que o art. 45, 83º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 determina as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.

6. Conclui que as despesas relacionadas à participação nos lucros e/ou resultados bem como às gratificações de administradores, não são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, não importando a forma como se dá o pagamento de tais verbas (se em espécie, se por meio da entrega de ações ou outros instrumentos patrimoniais), importando sua natureza jurídica.

7. Informa que a impugnante prevê em sua “política ou prática de remuneração” as seguintes remunerações destinadas aos seus diretores estatutários:

(...)

8. Relata que a impugnante remunerou sua diretoria estatutária, no ano-calendário de 2016 da seguinte maneira:

(...)

9. Descreve que a impugnante, após ser intimada, apresentou de forma discriminada a remuneração de seus diretores conforme abaixo:

(...)

10. Relata a autoridade fiscal que intimou à impugnante informar se havia adicionado aqueles valores na apuração do lucro real e apontar a conta/rubrica do LALUR, tendo respondido: A Intimada informa que adicionou ao lucro líquido, do período de apuração, referente ao ano-calendário encerrado em 2016, o valor de R\$ 39.927.303,65 relativo à parcela de remunerações a diretores que julgou indedutíveis, as quais estão vinculadas às seguintes rubricas:

a) Gratificação Especial;

b) PAV; e

c) Matching, nos montantes de: R\$ 20.019.101,58; R\$ 8.794.678,24; e R\$ 11.113.523,83, respectivamente.

Cabe ressaltar que esse valor está contido no lançamento de nº 92 (Doc. 02) no montante total de R\$ 42.088.133,16 (R\$ 39.927.303,65 + R\$ 2.160.829,51 = R\$ 42.088.133,16).

Constatou a Fiscalização que constava do LALUR, no item “92. Outras adições-com indicador de relacionamento 1,2, ou 3”, o valor mencionado, porém não havia a correspondência entre os valores efetivamente pagos aos diretores conforme folha de pagamento e os supostos valores de adição, nem a discriminação dos pagamentos, tendo permanecido, portanto, dúvida quanto ao devido valor da adição, (...)

(...)

12. Reintimada a esclarecer as divergências, a impugnante apresentou argumentação que ao final concluía: O valor “(...)” foi adicionado à época, como se parcela realizada fosse, de pagamentos de remunerações variáveis a diretores estatutários. Porém, foi verificado que, por um lapso, esse valor se referia a provisões (Doc. 01) constituídas no ano calendário de 2016, já contidas no montante “(...)” (vide LALUR parte B), o que resultou em adição a maior, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

13. Questionada a Impugnante quanto a não adição dos valores das rubricas “Bônus” e “Indenização de não competitividade”, explicou que o valor (...) referente ao “Bônus/Cessação de Cargo” já está contemplado no montante total apresentado. Quanto aos “(...)” da “Indenização de não competitividade”, a empresa justifica que não foi adicionado ao lucro líquido devido à sua natureza jurídica de indenização. Além disso, esclarece que o valor “(...)” da “Gratificação Especial” não foi adicionado ao lucro líquido, sendo uma remuneração compensatória aos Diretores Executivos.

14. A autoridade tributária destaca que o montante de “(...)” apresentado como adição das remunerações dos dirigentes, conforme explanado e admitido pela impugnante, trata-se de constituição de provisões, não incluindo os valores efetivamente pagos aos diretores referentes ao Bônus, PAV e Matching, nem a Gratificação Especial “(...)”, restando, portanto, não comprovada a adição desses valores ao lucro líquido para a apuração do lucro real do período de IRPJ de 2016.

Em relação à Gratificação Especial e à Indenização por não competitividade, a impugnante alega não tê-las adicionado ao lucro líquido devido à suposta natureza jurídica de indenização, contudo, ressaltou a autoridade fiscal que tais pagamentos, independentemente de sua nomenclatura, não tem natureza legal (previsão expressa em lei) de indenização, sendo considerados remuneratórios e, portanto, sujeitos ao tratamento tributário das participações e gratificações, conforme estabelecido no art. 43 do Decreto-Lei nº 5.844/43.

15. Por fim, a impugnante foi questionada a identificar a composição dos valores de remuneração variável na DRE, de forma que se pudesse identificar as rubricas separadamente, com a devida documentação comprobatória, tendo respondido que: a Intimada informa que não foi possível finalizar a conciliação dos valores indicados na DRE, como remuneração variável, de forma que se possa identificar as rubricas separadamente, com a devida documentação comprobatória, mas que dará continuidade aos esforços para disponibilizar essas informações assim que a tarefa esteja concluída.

16. Conclui a autoridade tributária que não foi comprovada a adição ao lucro líquido para apuração do lucro real dos valores de remuneração variável recebidos pelos diretores estatutários referentes as seguintes rubricas, constantes na Folha de Pagamento e Formulário de Referência 2017 — VALE:

(...)

17. Desta feita, procedeu ao lançamento de ofício, adicionando aqueles valores na apuração do IRPJ.

Impugnação

18 — Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 13/12/2021 (fl. 1.581), a impugnante apresentou, em 11/01/2022, impugnação juntada às fls. 1.588 a 1.632.

19. Inicia a impugnação defendendo sua tempestividade e peticionando pelo sigilo das informações constantes do processo administrativo. Ato seguinte apresenta seu relato dos fatos. Nulidade do auto de infração

20. A impugnante argumenta que o procedimento de fiscalização foi inadequado e superficial, não considerando as particularidades da situação, levantando a questão da nulidade do Auto de Infração conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que estipula que o lançamento tributário deve ser minucioso e orientado à obtenção da certeza sobre o fato gerador.

21. Alega que a fiscalização não foi efetiva ao avaliar os fatos concretos, levando à imposição indevida de infração fiscal. Além disso, a impugnante ressalta que os pagamentos referentes à remuneração variável dos diretores estatutários foram tratados corretamente contabilmente, mas a fiscalização interpretou equivocadamente essa movimentação contábil. Considerando a falta de análise adequada e a violação do artigo 142 do CTN, requer a nulidade integral do Auto de Infração.

Do mérito

22. Afirma que os valores referentes à remuneração variável de Matching, Pav e Bônus foram adicionados por meio do lançamento 92 efetuado no Lalur — Parte A, a Impugnante adicionou ao lucro real do período o valor de “(...)”, afirmando que a demonstração analítica daquela adição comprova que ele é composto pelos

montantes “(...)” referente a conta “Participação nos Resultados” e “(...)”. 23. Informa que a quantia “(...)”, por sua vez, representa provisões de remuneração variável dos diretores estatutários da Impugnante que foi constituída no curso do AC 2016 da seguinte forma:

(...)

24. Afirma ainda que dentro do montante “(...)” constam o valor “(...)” apurado pela Fiscalização que corresponde a valores apurados e pagos no ano-calendário de 2016.

25. Explica que a remuneração variável dos diretores estatutários era levada a resultado, como despesa, por meio das contas contábeis 5010100019 — Remuneração Variável Matching; 5010100020 - Remuneração Variável ILP/PAV; 5010100099 — Outras remunerações, cujas contrapartidas era a conta contábil 2180100003 - remuneração variável, isto é, uma conta patrimonial integrante do passivo e que aglutinava as provisões de remuneração variável de todos os colaboradores da Impugnante.

26. Relata ainda que para fins de apuração do IRPJ, a movimentação da conta contábil 2180100003 era integralmente adicionada no Lalur — Parte A, o que resultava no controle desse valor no Lalur — Parte B, para eventual utilização como despesa dedutível em momento futuro, de forma que tal movimentação gerava, no plano concreto, a indedutibilidade das provisões, nos termos do que preceitua a legislação fiscal (art. 13, I, da Lei n.º 9.249/95), dentre as quais aquelas constituídas para o pagamento de remuneração variável dos diretores estatutários.

27. Informa que esses valores eram controlados na conta 015011 — Participação dos Resultados — Parte B do LALUR e que, no ano calendário de 2016, quando da baixa daquelas provisões (da parte B para Resultado), promoveu a adição das despesas indedutíveis, reforça-se, através do lançamento 92 efetivado no Lalur — Parte A, no valor “(...)”, foi feita originalmente segundo a premissa de que tal valor se trataria, todo ele, de valores pagos a diretoria estatutária a título de remuneração variável.

28. Conclui que, à luz dessas constatações, a Impugnante adicionou montante superior ao devido à quantia de “(...)”, o que deveria ser considerado para as conclusões fiscais, mesmo na remota hipótese de se entender que não teria havido clara demonstração de adição dos valores efetivamente pagos em 2016 para os diretores estatutários a título de remuneração variável, que totalizaram “(...)”, isto é, valor inferior a adição a maior realizada no período.

29. Apresenta apuração detalhada por verba (Matching, Pav e Bônus) e por beneficiário e conclui: 83. Desta forma, e contrariamente do quanto assumido pela D. Fiscalização, resta evidente que o valor de “(...)” foi adicionado no AC 2016, já que compõe o valor “(...)”, objeto do lançamento 92 do Lalur — Parte A.

30. Rechaça o argumento de que o lançamento 92 do Lalur - Parte A não justificaria o cancelamento do débito devido ao direito montante gerado controlado gerado na Parte B, que poderia ser utilizado em anos futuros, pois, uma vez que, apesar de ter criado um direito controlado na Parte B, o montante “(...)” foi totalmente deduzido no ano-calendário de 2020, como adição permanente, conforme evidenciado pelo registro M 410 da ECF.

31. Conclui afirmando que no ano-calendário de 2016, conforme demonstrado no Lalur - Parte A, foram realizadas adições que totalizaram “(...)”, incluindo “(...)” em provisões não dedutíveis. Dentre essas adições, destaca-se o saldo “(...)” da conta contábil 2180100003, composta pelas provisões de remuneração variável dos diretores estatutários, que foi integralmente adicionado ao lucro real do período. Contudo, esse valor foi adicionado duplicadamente, uma vez através do lançamento 6 do Lalur - Parte A e outra via lançamento 92, resultando em um pagamento duplicado de parte dessas provisões, no montante de “(...)”, o qual não afetou o resultado contábil final, já que os pagamentos foram realizados diretamente da conta de provisão, não impactando negativamente o resultado do período.

32. Defende que o procedimento contábil adotado pela Impugnante não alterou o resultado contábil final do período, uma vez que os valores provisionados foram diretamente debitados da conta de provisão, não sendo necessário efetuar novas adições específicas para considerar a indedutibilidade dessas despesas. Portanto, apesar da inadvertida inclusão desses valores em contas de provisão ao invés de adições específicas para fins de IRPJ, eles foram inequivocamente adicionados ao lucro tributável e sujeitos à tributação, justificando assim o cancelamento imediato do Auto de Infração.

33. Passa a lecionar sobre a dedutibilidade das despesas na apuração do IRPJ, dizendo que esta segue critérios estabelecidos pela cláusula geral do princípio de renda, onde gastos incorridos para a obtenção de rendimentos não são considerados disponíveis para o pagamento de impostos. À legislação, aponta os artigos 47 da Lei 4.506/1964 e 299 do RIR/99, define que despesas operacionais são dedutíveis se necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, sendo consideradas usuais e normais conforme o tipo de transações ou operações realizadas pela empresa. A necessidade e a normalidade das despesas são determinadas pela relação com o modelo de atividade operacional da empresa, conforme doutrina e entendimento do CARF.

34. Assim, defende a qualificação das despesas incorridas como Indenização de "Non Compete" e "Gratificação Especial" como necessárias e, portanto, dedutíveis para fins do IRPJ, justificadas pela sua relação direta ou indireta com o exercício da atividade econômica da empresa, conforme os critérios estabelecidos pela legislação fiscal e interpretações doutrinárias. 35. Declara que a Indenização de “non compete”, consiste em uma verba:

i. — paga ao Diretor Estatutário por conta da rescisão ou não renovação contratual por parte da Vale para que o ex-funcionário permaneça pelo período de 24 meses fora do mercado de trabalho;

ii — prevista no Contrato de Trabalho firmado entre a Impugnante e o Diretor, que corresponde a 24 vezes o valor da última parcela fixa mensal e é quitado em 8 parcelas trimestrais.

36. Afirma que Fiscalização questiona a dedutibilidade do pagamento denominado "Indenização por não competitividade", argumentando que não está previsto em lei e é uma mera liberalidade do empregador, não sendo considerado despesa dedutível por ter aumentado o patrimônio dos beneficiários.

37. No entanto, a Impugnante refuta essa alegação, destacando que o pagamento da indenização está expressamente previsto nos contratos de trabalho dos

Diretores Estatutários e visa compensar a impossibilidade de empregar seus conhecimentos em empresas concorrentes por um determinado período, visando proteger os interesses da empresa e garantir a manutenção de sua fonte produtora de renda. Além disso, argumenta que os pagamentos dessas verbas são necessários para manter seu diferencial no mercado, sendo considerados usuais e normais no tipo de negócio da empresa, e, portanto, devem ser dedutíveis na apuração do IRPJ, conforme estabelecido pela legislação vigente. Diante disso, a Impugnante solicita o cancelamento da autuação que exige o Imposto de Renda sobre as verbas de indenização "non compete".

38. Relata também que a Fiscalização questiona a dedutibilidade da "Gratificação Especial", alegando que não está prevista em lei e é uma liberalidade do empregador, resultando em aumento patrimonial para os beneficiários. No entanto, a Impugnante argumenta que essa gratificação consiste em uma indenização compensatória devida aos diretores estatutários por rescisão de contrato, visando reparar o dano pela perda do emprego e garantir sua subsistência durante o período sem trabalhar. Além disso, destaca que essa prática está alinhada com as políticas de remuneração adotadas por grandes empresas globais, sendo essencial para a atração e retenção de talentos estratégicos, e deve ser considerada uma despesa operacional dedutível conforme a legislação vigente, pois é necessária para a atividade da empresa e manutenção de sua fonte produtora. Portanto, a Impugnante solicita o cancelamento da autuação que exige o Imposto de Renda sobre a "Gratificação Especial".

39. Defende que a multa lançada de ofício, conforme prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, tem caráter punitivo pelo descumprimento de obrigação tributária e não se sujeita à incidência de juros, ao contrário dos débitos principais que estão sujeitos aos juros de mora. Enquanto os juros visam compensar o credor pela privação do uso de seu capital, a multa visa punir a inexecução da obrigação, não havendo respaldo legal para a cobrança de juros sobre ela, a menos que expressamente autorizado por lei. A legislação tributária determina a incidência de juros apenas sobre o valor principal não pago nos prazos estabelecidos, sem prever a cobrança de juros sobre a multa de ofício, conforme esclarecido em decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

40. Peticiona pela conversão do julgamento em diligência e/ou realização de perícia se para comprovar que o lançamento fiscal combatido deve ser cancelado, tendo em vista que, da efetiva análise dos documentos que sempre estiveram à disposição do Auditor-Fiscal, bem como daqueles ora acostados aos autos e a verdade material em relação à incidência tributária que está sendo discutida. Apresenta quesito e indica perito.

41. Por fim peticiona pela suspensão da determinação de retificação do saldo de prejuízo fiscal referente ao ano-calendário de 2016, que está em discussão na instância administrativa. Argumenta-se que a recomposição do saldo de prejuízo fiscal é indevida enquanto o Auto de Infração estiver em debate, pois violaria o Código Tributário Nacional e poderia tornar ineficaz uma decisão favorável à Impugnante. Além disso, é ressaltada a necessidade de suspender quaisquer procedimentos relacionados à glosa de prejuízos fiscais em períodos futuros enquanto o presente processo estiver pendente.

42. É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido manteve em parte a impugnação, nos termos do voto condutor:

90. Por todo o exposto, VOTO por dar provimento em parte à impugnação, exonerando parcialmente o crédito tributário constituído referente ao IRPJ do ano-calendário 2016.

91. Desta forma, chegamos ao seguinte resultado do julgamento no que se refere ao crédito tributário:

Período	IRPJ					
	Valor Lançado		Valor Exonerado		Valor Mantido	
	Principal	Multa (75%)	Principal	Multa (75%)	Principal	Multa (75%)
Ano-Calendário 2016	3.427.572,80	2.570.679,60	1.634.575,47	1.225.931,60	1.792.997,33	1.344.748,00

Nessa esteira, assim seguiu-se ao teor da ementa da decisão recorrida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

São dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2016

NULIDADE. HIPÓTESES. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de diligência, se presentes elementos de convicção bastantes para o julgamento da lide.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis de incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário

Mantido em Parte

Devidamente intimado em 25.03.2024 (efls.2963), o contribuinte interpôs recurso voluntário (efls.2967/2999) em 22.04.2024 (efls.2966), em que repisa os argumentos já expostos na impugnação, a seguir sumarizados: TEMPESTIVIDADE; (...) III – O DIREITO III.1 - POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO DE “NON COMPETE”; III.1.2 – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO DE “GRATIFICAÇÃO ESPECIAL”; III.3 – A INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO; III.3.1 – A EFETIVA ADIÇÃO DOS VALORES DE REMUNERAÇÃO VARIÁVEL DE MATCHING, PAV E BÔNUS – CAMPO 92; III.3.2 - A

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA TRIBUTO FACE A AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO; III.4 - SUBSIDIARIAMENTE - ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA; IV - O PEDIDO.

Assim, pede o cancelamento total da autuação e a reforma do acórdão recorrido.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados para o CARF, para análise e julgamento.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, dele tomo conhecimento.

Como relatado, trata-se de Auto de Infração, por meio do qual se exige valores a título de IRPJ em razão da suposta ausência de adição da remuneração variável paga a diretores estatutários:

DOS FATOS GERADORES

12. Constituem fatos geradores do imposto ora lançado os valores pagos a diretores estatutários, e não adicionados às bases de cálculo do IRPJ, a título de:

- a. Prêmio PAV
- b. Prêmio Matching
- c. Prêmio Matching Executivo
- d. Gratificação Especial
- e. Bônus
- f. Indenização por não competitividade
- (...)

15. Dentre os valores que não são dedutíveis, encontram-se as participações e gratificações pagas aos administradores, conforme preceitua o art. 45 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, com grifos nossos:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 10 Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

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

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

16. O § 3º do artigo 45 da Lei nº 4.506/1964, transcrito acima, é claro ao estabelecer que não serão consideradas no “lucro operacional” as despesas com as “gratificações” ou “participações no resultado” atribuídas aos dirigentes ou administradores”.

17. Da mesma forma, preceitua o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, em seu art. 303 (com grifos nossos):

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).

18. Do exposto, temos que as despesas relacionadas à participação nos lucros e/ou resultados bem como às gratificações de administradores, não são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, não importando a forma como se dá o pagamento de tais verbas (se em espécie, se por meio da entrega de ações ou outros instrumentos patrimoniais). O que importa é a natureza jurídica da verba que corresponde à despesa.

19. Assim, em se tratando de despesas decorrentes do pagamento de participações nos resultados aos dirigentes ou de gratificações aos administradores, estas serão indedutíveis.

(...)

32. Destacamos aqui que o pagamento da “Gratificação Especial” e da “Indenização por não competitividade” (independente do nome da rubrica) não está previsto em Lei, sendo, portanto, uma mera liberalidade do empregador, de natureza remuneratória, uma vez houve acréscimo ao patrimônio daqueles que as receberam.

33. Ressaltamos, ademais, que ainda que o valor das despesas mencionadas no presente relatório fiscal, e relativas aos diretores e/ou administradores, não fossem participações no resultado e nem gratificações, tais valores não poderiam ter sido considerados como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, uma vez que, por não se consubstanciarem em remunerações mensais fixas, estariam sujeitas ao mesmo tratamento tributário dado às participações e às gratificações, consoante o estabelecido no art. 43 do Decreto-Lei nº 5.844/43, verbis:

Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943

Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao

ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

§ 1º Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:

(...)

b) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que,

mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços; (grifos nossos)

34. No mesmo sentido, o disposto no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999:

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");

35. Questionada a identificar a composição dos valores de remuneração variável na DRE (TIF 17), de forma que se pudesse identificar as rubricas separadamente, com a devida documentação comprobatória, a contribuinte respondeu que:

(...)

36. Pelo exposto, não foi comprovada a adição ao lucro líquido para apuração do lucro real dos valores de remuneração variável recebidos pelos diretores estatutários referentes as seguintes rubricas, constantes na Folha de Pagamento e Formulário de Referência 2017 – VALE (conforme discriminação na planilha 24, em resposta ao TIF 15):

Do excerto acima, verifica-se que os fundamentos para a constituição do crédito tributário **foi a suposta não adição de valores pagos à título de remunerações variáveis**, nos termos dos arts. 303 e 357 do RIR/99.

Da mesma forma, o Auto de Infração em si adota como fundamento os seguintes dispositivos legais:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249 do RIR/99

Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, caput e §§ 1º a 3º, 26, 64, caput, 66, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

A Recorrente alega inicialmente a possibilidade de dedução de verbas pagas à título de indenização de non compete. Sobre esta rubrica, de acordo com o acórdão recorrido, *“evidente pela simples descrição da natureza das remunerações de que não se trata de verbas essenciais, usuais ou normais da atividade empresarial”*, sendo pura liberalidade da Recorrente:

69. Temos que dizer, entretanto, que o procedimento da impugnante em constituir saldo na parte B do LALUR para eventuais compensações futuras é indevido, podendo ser objeto de lançamento quando do aproveitamento daquelas despesas em período futuro, já que indedutíveis, ou até mesmo a aplicação da multa prevista no art. 8ºA, |I do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

70. No que se refere às despesas com dirigentes nomeadas de “Non compete e Gratificação Especial”, a divergência se instala na apuração de sua dedutibilidade, entendendo a autoridade fiscal que são remunerações decorrentes de liberalidade e, portanto, indedutíveis e defendendo a impugnante serem despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e, portanto, dedutíveis. Vejamos.

71. A regra geral de dedutibilidade está prevista no art. 299 do RIR/99, in verbis:

(...)

72. Conclui-se que são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos.

73. Ao referir que “o gasto é necessário quando essencial”, evidencia uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial. Por outro lado, não excluiu atividades acessórias, alcançando “qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades”.

74. Outro requisito elementar a se considerar dedutível determinada despesa é sua comprovação inequívoca de que foi paga ou incorrida pelo próprio beneficiário.

75. Admite a impugnante que a indenização de “non compete” é paga ao Diretor Estatutário por conta da rescisão ou não renovação contratual por parte da Vale para que o ex-funcionário permaneça pelo período de 24 meses fora do mercado de trabalho, desde que prevista no Contrato de Trabalho firmado entre a Impugnante e o Diretor, que corresponde a 24 vezes o valor da última parcela fixa mensal e é quitado em 8 parcelas trimestrais. Sobre a gratificação especial, afirma a impugnante que ela é paga ao diretor no momento da rescisão visando a reparação do dano da perda do emprego.

76. Ora, evidente pela simples descrição da natureza das remunerações de que não se trata de verbas essenciais, usuais ou normais da atividade empresarial. É corriqueiro na atividade empresarial a troca de funcionários, ainda que de direção, e a eles cabem todas as verbas trabalhistas legalmente previstas as quais são dedutíveis na apuração do lucro real, entretanto, a intenção de, mesmo após a demissão do funcionário, recompensá-lo pela perda do emprego o querer mantê-lo fora do mercado de trabalho, além daquelas verbas legais, é pura liberalidade da Impugnante.

77. Note-se, a impugnante é empresa mineradora, e de forma retórica lançamos o questionamento: caso um diretor seja demitido e não receba indenização (além da legal) pela perda do emprego e vá trabalhar em outra empresa a impugnante se veria impedida de minerar? Sendo não a resposta única, claramente estamos diante de despesas indedutíveis, visto não essenciais à manutenção da fonte produtora.

Nada obstante, entendo que a argumentação manifestada pela autoridade de origem e reforçada pelo acórdão recorrido não deve prevalecer.

Nesse sentido, no que tange à glosa dos valores relativos à cláusula de non-compete e gratificação especial¹, **entendo que o lançamento deve ser revertido em relação a tal rubrica, à luz do art. 299 do RIR/99.**

Isso porque, a partir dos documentos juntados aos autos, bem como os esclarecimentos prestados no Recurso Voluntário, verifica-se que tais rubricas serviriam para que ex-diretores não levem segredos da Recorrente aos seus concorrentes, ou que sejam incentivados a processar a empresa para garantir eventuais direitos trabalhistas, preservando suas atividades de forma mansa e tranquila.

Alega ainda a Recorrente que acórdão recorrido não chegou a analisar o fundamento de dano ao erário em razão de ter considerado que não estaria comprovada a adição em duplicidade dos valores referentes às verbas “*Matching*, PAV e Bônus”:

“62. Afirma a impugnante que, no ano-calendário 2016, da Parte B do LALUR valores lá controlados referentes à (sic) remunerações de mesma natureza, mas reconhecendo sua indedutibilidade, procedeu novamente sua adição, ocasionando assim, na mesma linha 92 – Outras Adições – Com indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3 da parte A do LALUR a adição no montante de “(…)” a título de participação nos resultados, conforme se verifica do seu LALUR abaixo transcrito:

(...)

64. Desta feita, resta impossível certificar que o montante de “(…)” referentes às remunerações de dirigentes estatutários a título das rubricas “*Matching*, Pav e Bônus” estão incluídos naquele montante adicionado, não assistindo, portanto, razão à impugnante.

65. Por outro lado, quando analisamos a linha 6 – Provisões Não Dedutíveis, verifica-se a adição da participação nos resultados no montante de “(…)” - remuneração variável, conforme se verifica abaixo:

(...)

66. Analisando a escrituração da impugnante, nota-se que as remunerações de dirigentes estatutários a título das rubricas “*Matching*, Pav e Bônus” foram efetivamente lançadas em contrapartida da 2180100003 - remuneração variável, conforme se vê na tabela abaixo (lançamentos destacados em amarelo):

(...)

67. Destarte, constata-se que no ano-calendário de 2016, as remunerações de dirigentes estatutários a título das rubricas “*Matching*, Pav e Bônus” forma adicionadas na apuração do lucro real, motivo pelo qual o lançamento referente deve ser exonerado.

68. Ressalte-se que não foi comprovada a duplicidade de adições como aventado pela impugnante pelos motivos expostos nos parágrafos 62 a 64 supra.”

A Recorrente alega que, no AC 2016, por meio do **lançamento 92 efetuado no Lalur – Parte A**, a Recorrente adicionou ao lucro real do período.

¹ Segundo a Recorrente, a Indenização de “Gratificação Especial” consiste em uma indenização de caráter compensatório por toda e qualquer verba devida a título de contrato de trabalho e/ou como resultado do exercício das funções dos diretores, correspondente a 6 vezes o valor da última parcela fixa mensal efetivamente paga pela Recorrente.

Acresce que a demonstração analítica desse lançamento evidencia ser ele composto pelo montante anunciado às fls. 850 dos autos.

Esclareceu ainda que a quantia representa provisões de remuneração variável dos diretores estatutários da Recorrente que foi constituída no curso do AC 2016, o que inclusive já teria sido relatado durante a fiscalização.

Esclareceu ainda a composição de cada um desses valores às fls. 2987/2996.

Com efeito, os esclarecimentos em conjunto com os documentos apresentados aos autos (cópias de folhas de pagamento) evidenciam que os valores foram adicionados por meio dos Lançamentos 6 e 92 efetuados no Lalur – Parte A, ora como integrantes da conta-contábil que controlava as provisões (Lançamento 6), ora por adições específicas das verbas (Lançamento 92).

Ademais, como bem aponta a Recorrente, não subsiste a alegação de que o lançamento 92 do Lalur – Parte A não justificaria o cancelamento do débito em razão de ter gerado um direito controlado na parte B, que poderia ser aproveitado em anos subsequentes, haja vista que embora tenha de fato gerado um direito controlado na parte B, o valor “(...)” foi **integralmente baixado no AC 2020, como adição permanente, conforme registro M 410 da ECF10.**

Por fim, quanto a alegada ilegalidade de cobrança de juros sobre a multa, aplicável a Súmula CARF n. 108.

Contudo, a análise da cobrança de juros sobre a multa perde objeto, em face do provimento do recurso.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**, redator designado

1. Em que pese o bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, o colegiado por voto de qualidade, votou por converter o julgamento em diligência, entendendo que os documentos e informações constantes dos autos devem ser reapreciados pela autoridade fiscal de origem, uma vez que a interessada, alega que:

i) “O Lançamento 92 do Lalur – Parte A continha valores de provisão de Matching, PAV e Bônus e que as provisões eram integralmente adicionadas por meio do Lançamento 6 do Lalur – Parte A, conforme reconhecido pelo v. acórdão recorrido.”

ii) Sustenta ainda que, como comprovação, evidenciou-se até que parte dos R\$ 39.927.303,65, pelo mecanismo de pagamento dos programas de remuneração variável, foi provisionado e pago no próprio AC 2016, sendo que, por ocasião da movimentação de pagamento não havia trânsito em contas do resultado do período.

iii) E que, contrariamente ao quanto assumido pela D. Fiscalização e pelo v. acórdão recorrido, resta evidente que o valor de R\$ 39.927.303,65 foi adicionado no AC 2016 também por meio do lançamento 92 do Lalur – Parte A, incluindo-se aí o valor de R\$ 9.340.432,69, referente aos valores provisionados e pagos no próprio AC 2016, relacionados ao Matching, PAV e Bônus.

iv) Nem se alegue, ainda, que o lançamento 92 do Lalur valores tanto em fase impugnatória e recursal, foi induzida a erro em relação à intimação dos autos de infração, havendo cerceamento ao seu direito de defesa em razão da contagem de prazo a que foi submetida.”

2. Constata-se que a controvérsia central reside na apuração do correto valor a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ, referente a remunerações pagas a diretores e consideradas indedutíveis. A autoridade fiscal relata que, ao intimar a fiscalizada, esta informou ter adicionado no LALUR a quantia de R\$ 39.927.303,65 no ano-calendário de 2016, relativa a pagamentos de "Gratificação Especial", "PAV" e "Matching".

3. Contudo, a Fiscalização constatou que, embora o valor constasse no LALUR, **não havia correspondência clara entre os valores efetivamente pagos aos diretores, conforme a folha de pagamento, e os supostos valores de adição.** Permaneceu, assim, uma dúvida substancial quanto ao correto valor da adição a ser efetuada, o que motivou a manutenção da autuação.

4. O ilustre relator, em seu voto, decidiu por cancelar o auto de infração, por entender que os esclarecimentos em conjunto com os documentos apresentados aos autos (cópias de folhas de pagamento) evidenciam que os valores foram adicionados por meio dos Lançamentos 6 e 92 efetuados no Lalur – Parte A, ora como integrantes da conta-contábil que controlava as provisões (Lançamento 6), ora por adições específicas das verbas (Lançamento 92).

5. Acrescenta o ilustre relator, que ademais, como bem aponta a Recorrente, não subsiste a alegação de que o lançamento 92 do Lalur – Parte A não justificaria o cancelamento do débito em razão de ter gerado um direito controlado na parte B, que poderia ser aproveitado em anos subsequentes, haja vista que embora tenha de fato gerado um direito controlado na parte B, o valor “(...)” foi integralmente baixado no AC 2020, como adição permanente, conforme registro M 410 da ECF10.

6. Todavia, tais encaminhamentos não foram acolhidos pelo colegiado, decidindo que a melhor opção é a conversão do julgamento em diligência, medida que se impõe quando, da análise dos autos, restarem pontos controvertidos ou dúvidas que impeçam a formação de um convencimento seguro por parte dos julgadores, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

7. Havendo dúvida fundada, apontada pela própria autoridade fiscal, sobre a correspondência entre os valores adicionados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) a título de remuneração indedutível de diretores e os valores efetivamente pagos em folha de

pagamento, a questão fática não se encontra suficientemente esclarecida para um julgamento de mérito.

8. O direito à produção de provas, corolário dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, deve ser assegurado às partes. Nesse contexto, cabe ao órgão julgador, na busca da verdade material, determinar a realização de diligências para sanar omissões ou obscuridades indispensáveis ao justo deslinde da controvérsia.

9. O processo administrativo fiscal é orientado pelo princípio da verdade material, que impõe ao julgador o dever de buscar a realidade dos fatos, não se contentando com a verdade formal que emerge dos documentos inicialmente apresentados.

10. No caso em apreço, a própria autoridade fiscal aponta a existência de uma dúvida crucial: **a falta de conciliação entre o valor que a contribuinte alega ter adicionado no LALUR (R\$ 39,9 milhões) e os registros de folha de pagamento dos diretores**. Essa incerteza impede a formação de um juízo seguro sobre a correção do lançamento.

11. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de nossos tribunais é pacífica ao reconhecer a necessidade de sanar dúvidas fáticas antes de se proceder ao julgamento de mérito. Conforme entendimento consolidado, a diligência é necessária quando, a despeito da instrução, "ainda persistam questões que demandem esclarecimento adicional para que os julgadores administrativos formem seu convencimento".

12. Julgar o mérito neste momento, sem o devido **aprofundamento probatório** para esclarecer a divergência apontada, representaria não apenas um risco de decisão injusta, mas também uma violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF), que garantem à parte o direito de produzir as provas necessárias à demonstração de seu direito.

13. A conversão em diligência, portanto, não visa substituir a ação probatória do contribuinte, mas sim complementar a instrução processual para que este Colegiado possa decidir a lide com base em fatos claros e comprovados, permitindo a correta aplicação da legislação tributária.

14. Ante o exposto, o colegiado por voto de qualidade, votou pela conversão do julgamento em diligência, conforme determina o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), para o retorno dos autos à unidade de origem da Receita Federal do Brasil (RFB), para que:

1. reaprecie os documentos e informações constantes dos autos, para comprovar a correta adição dos valores pagos a seus diretores, podendo intimar a parte a apresentar documentos e informações adicionais para elucidação dos fatos;
2. apresentar relatório circunstanciado e conclusivo quanto ao resultado da diligência;
3. dar ciência desse relatório ao contribuinte, franqueando-lhe o prazo de trintas dias para a apresentação de eventual manifestação;
4. retornar o processo para esta Turma de Julgamento.

Assinado Digitalmente

RESOLUÇÃO 1101-000.197 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.721571/2021-22

Edmilson Borges Gomes

DOCUMENTO VALIDADO