**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

| | |
|---|---|
| **PROCESSO** | **16327.720413/2014-75** |
| **ACÓRDÃO** | 1401-007.992 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| **SESSÃO DE** | 27 de julho de 2026 |
| **RECURSO** | VOLUNTÁRIO |
| **RECORRENTE** | BANCO PINE S.A. |
| **INTERESSADO** | FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, para, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidas Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora) e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado para redação do voto vencedor o conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Original

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia Borges de Oliveira** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Ribeiro Silva** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Matheus Ferreira Azevedo, Daniel Ribeiro Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 06-68.620 (fls. 651 a 665) que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração de IRPJ apurado pelo Lucro Real (fls. 2 a 14).

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 94 a 107) que a ação fiscal teve como escopo a verificação da dedutibilidade, na apuração do lucro real dos anos-calendários 2009 a 2011, de pagamentos efetuados pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados a membros do Conselho de administração, o qual é cumulativamente empregado do contribuinte.

O Auto de Infração foi lavrado sob o fundamento de que as verbas pagas a título de participação nos lucros a Noberto Nogueira Pinheiro Junior, **membro do conselho de administração da sociedade e diretor empregado**, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, apurado na sistemática do lucro real. A dedutibilidade só alcança as verbas pagas a título de PLR a empregados, na forma da lei.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2009, 2010, 2011
>
> ADMINISTRADOR. 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

COMPETÊNCIA DO FISCO. ADMINISTRADORES ESTATUTÁRIOS. DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Constatado, no Estatuto Social, que os diretores e os membros do Conselho de Administração exercem suas atividades sem subordinação, embora limitados a orientações gerais traçadas pelos órgãos estatutários competentes, a tributação incidirá nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR/99.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexiste norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

Impugnação improcedente

Crédito tributário mantido

A contribuinte foi cientificada em 11/02/2020 (fls. 668) e apresentou recurso voluntário em 11/03/2020 (fls. 671 a 682) sustentando, em síntese, a dedutibilidade da participação nos lucros de diretores empregados para fins de apuração do lucro real, sob os fundamentos de que: a) a autoridade lançadora reconheceu expressamente, no próprio Termo de Verificação Fiscal, a condição de empregado do beneficiário, sem jamais contestar a existência do vínculo celetista; b) a fiscalização não questionou o cumprimento, pela Recorrente, dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 quanto à formalização, periodicidade e critérios do plano de PLR; c) o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000 não distingue o cargo ou função ocupados pelo empregado beneficiário, de modo que a dedutibilidade decorre exclusivamente da comprovação do vínculo empregatício; d) a doutrina trabalhista e a jurisprudência do TST e do CARF admitem a figura do diretor empregado, cuja subordinação jurídica, ainda que atenuada em razão da posição hierárquica, não é afastada pela mera existência de poderes de gestão estatutários; e) o critério legal de indedutibilidade dos artigos 303 e 463 do RIR/99 pressupõe que a participação seja paga a quem exerça função de administrador sem vínculo empregatício, hipótese distinta da dos autos.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

**Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

**Das alegações recursais**

Cinge-se a controvérsia na definição se é dedutível, na apuração do lucro real, a participação nos lucros ou resultados paga pela Recorrente ao Sr. Noberto Nogueira Pinheiro Junior, que, no período fiscalizado, ocupou simultaneamente os cargos de membro do Conselho de Administração e de diretor empregado do banco.

**- Do Critério Jurídico do Lançamento**

O Código Tributário Nacional expressa, no bojo do art. 146, a garantia à mudança do critério jurídico do lançamento pela administração tributária, tema este que encontra frequente debate no que diz respeito à possibilidade da autoridade administrativa, após o lançamento, modificar os fundamentos invocados na acusação ou introduzir novos elementos para consubstanciar a fundamentação. De acordo com o dispositivo legal, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, somente pode ser efetivada, com relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador que venha a ocorrer após a introdução da modificação[1].

A norma tem como fundamento a proteção à segurança jurídica[2], que se desdobra na boa-fé, na confiança nos atos estatais, na proibição de comportamento contraditório pela administração pública[3] e no respeito ao princípio constitucional do devido processo legal, onde se incluem o contraditório e a ampla defesa. Além disso, assegura a irretroatividade do ato tributário[4] e a garantia constitucional de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, nos termos do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal[5]. A pretensão de tutelar a segurança jurídica não significa a impossibilidade de mudança na

[1] OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Limites da Revisão dos Critérios Jurídicos do Lançamento In: DIREITO TRIBUTÁRIO: Homenagem aos 50 Anos do IBDT, ed.1. , 2024, v.1, p. 61 - 80.
[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 704.
[3] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo.* 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.
[4] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 280.
[5] COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado*: em sua moldura constitucional. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 332.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

interpretação da lei; a ideia central é que essa alteração não atinja situações já ocorridas e que foram validadas com base em entendimento anterior conferido pela administração pública[6].

Na busca de um significado do que venha a ser critério jurídico, o Superior Tribunal de Justiça definiu, no julgamento do Recurso Especial n° 1.130.545, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema nº 387), que o erro de direito equivale ao equívoco na valoração jurídica dos fatos e não pode ser revisto em razão da proibição insculpida no art. 146 do CTN[7]. A Corte Superior de Justiça acolheu, neste julgado, as doutrinas de Paulo de Barros Carvalho[8] e de Sacha Calmon Navarro[9] e concluiu que, quando o lançamento requer a alteração do critério jurídico inicialmente adotado quanto à valoração jurídica dada a um fato, revela que há nele erro de direito, visto estar em desacordo com alguma norma jurídica[10]. Nesse caso, a modificação do critério jurídico, se permitida, traria a modificação da norma individual e concreta do lançamento, qualificando um vício material a ensejar a nulidade do lançamento[11]. **Assim, a alteração do critério jurídico do lançamento acontece quando uma norma deixa de ser aplicada ao caso concreto, dando lugar à aplicação de outra norma, já que constatado um equívoco quanto à norma que faria a correta subsunção do texto ao caso, ou seja, havia um erro de direito no lançamento[12].**

De fato, à validade de qualquer lançamento, imprescindível que a norma individual e concreta esteja em adequação com os ditames da norma tributária geral e abstrata[13]. Além disso, a alteração do critério jurídico do lançamento fere o direito constitucional de ampla defesa, já que o contribuinte, ao apresentar sua defesa apresenta insurgência contra um determinado critério e não pode ser surpreendido, posteriormente, por novo critério jurídico se não foi viabilizado que ele apresentasse sua defesa para combater aquele critério.

A Fiscalização constatou que o senhor Noberto Nogueira Pinheiro Junior, que era **membro do conselho de administração da sociedade e diretor empregado** do Banco Pine S/A, recebeu PLR nos anos-calendário de 2009 a 2011. No entanto, a Fiscalização menciona que a PLR é um direito constitucional, previsto no art. 7º, inciso XI, dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, de modo que tal direito somente pertence aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual não é *empregador* para se encaixar no direito constitucional e o art. 7º da CF ao utilizar o termo *trabalhador* referiu-se ao *empregado.* Ademais, esse direito constitucional seria de eficácia limitada e a sua regulamentação ocorreu por meio da Lei nº

[6] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo.* 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.
[7] SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe de 220/2/2011.
[8] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391.
[9] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 857.
[10] SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe de 220/2/2011.
[11] COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado*: em sua moldura constitucional. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 331.
[12] OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Limites da Revisão dos Critérios Jurídicos do Lançamento In: DIREITO TRIBUTÁRIO: Homenagem aos 50 Anos do IBDT, ed.1. , 2024, v.1, p. 61 - 80.
[13] HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

8.212/91, no art. 28, § 9º, alínea 'j', replicado no art. 214, § 9º, inciso X, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), que especificam que os valores pagos a título de PLR não têm caráter remuneratório, desde que pagos na forma de lei. A Medida Provisória nº 794/94 (convertida na Lei nº 10.101/2000), ao regulamentar o direito, dispôs que só os valores pagos a empregados não são base de cálculo da contribuição previdenciária e somente os valores pagos a empregados podem ser deduzidos como despesa operacional na apuração do lucro real.

A Fiscalização menciona, ainda, que a contribuinte é uma sociedade anônima e os seus diretores administradores, que podem ser acionistas ou não, devem receber participação nos lucros, com fundamento nos arts. 145, 146 e 152 da Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A). Essa participação nos lucros não se confunde com a distribuição de dividendos (lucros), que é "*a remuneração do capital investido na empresa pelo sócio, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Já a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, a participação nos lucros é considerada base de cálculo de contribuições previdenciárias e indedutível como despesa operacional para fins de apuração de IRPJ".*

O Fiscal Autuante concluiu, então, que a contribuinte: a) violou a previsão do art. 12 da Lei nº 8.212/91 e tratou o membro do conselho de administração da sociedade por ações como empregado da mesma companhia; b) violou a previsão do próprio estatuto ao considerar como empregador um membro do conselho de administração que tinha poderes de gestão; c) ignorou toda a legislação relativa à *"... participação nos lucros, tanto de administradores, como de empregados, e remunerou o seu conselheiro com a referida verba sem a devida incidência previdenciária, tampouco com a devida adição à base de apuração do IRPJ"*. Assim, a Fiscalização concluiu que a *"... verba paga a administradores a título de participação nos lucros deve ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e tributada na forma prevista na legislação"*.

A decisão recorrida concluiu pela manutenção do lançamento sob os fundamentos de que a lei não distingue o administrador empregado ou estatutário, sendo administrador a dedução não é permitida. Assim, "não importa a situação empregatícia de Noberto Nogueira Pinheiro Junior, beneficiário da PLR. Constatado que o mesmo é membro eleito da administração da entidade, a PLR paga ao mesmo é indedutível" (fl. 659), o que encontra respaldo na Solução de Consulta Cosit nº 89, de 24 de março de 2015, no sentido de que a dedução das participações nos lucros atribuídas aos **administradores** está vedada, ainda que tenham a qualidade de empregados.

Disse, ainda, que "Com relação à menção feita pela Fiscalização do art. 152 da Lei nº 6.404/1976, entendo que tal registro tem apenas caráter exemplificativo/ilustrativo no sentido de comprovar a situação do Sr. Noberto Nogueira Pinheiro Junior, não tendo relevância no caso concreto, em que se discute a dedutibilidade dos valores pagos a administrador na base de cálculo do IRPJ, posto que o auto de infração está fundamentado, entre outras, nas seguintes normas (fl. 096): (...)" (fl. 660). Concluiu, por fim, que o diretor não era empregado e que a limitação de poderes não se confunde com subordinação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Do exposto, é possível constatar que a Fiscalização adotou como critério jurídico que somente a PLR paga a empregados é dedutível e que o diretor Noberto Nogueira Pinheiro Junior, mesmo sendo celetista, tinha poderes de administração conferidos pelo Estatuto da companhia, de modo que, desconfigurada sua subordinação, não poderia ser tratado como empregado para fins de dedutibilidade da PLR paga a ele.

A DRJ, por sua vez, ora menciona que tanto faz se o diretor Noberto Nogueira Pinheiro Junior era administrador, empregado ou estatutário, a PLR não era dedutível, depois menciona que o diretor não era empregado e que a limitação de poderes não se confunde com subordinação.

**- Da Distinção entre a participação atribuída ao administrador enquanto tal e a paga ao empregado**

Os artigos 303 e 463 do RIR/99 vedam a dedução, na apuração do lucro real, das gratificações e participações no resultado atribuídas a dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Trata-se de regra que tem por pressuposto fático a percepção da verba em razão do exercício da função de administração, cuja relação com a companhia é de natureza estatutária ou societária, sem subordinação.

Diversa é a hipótese da participação paga ao empregado, ainda que este exerça, cumulativamente, função de administração. Nesse caso, aplica-se a disciplina específica do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, que autoriza expressamente a dedução, como despesa operacional, das participações atribuídas aos empregados, sem qualquer distinção quanto ao cargo ou posição hierárquica por eles ocupados. No mesmo sentido dispõe o artigo 299, § 3º, do RIR/99, correspondente ao artigo 311, § 3º, do RIR/2018.

A questão central, portanto, não é a mera ocupação de assento no Conselho de Administração, mas a natureza do vínculo em razão do qual a verba foi paga: sendo de administrador estatutário puro, aplica-se a vedação dos artigos 303 e 463 do RIR/99; sendo de empregado, ainda que também administrador, aplica-se a Lei nº 10.101/2000.

No caso concreto, o próprio Termo de Verificação Fiscal reconhece, em mais de uma passagem (fls. 98, 103 e 105), que o beneficiário da PLR era diretor empregado do Banco Pine S/A, cumulativamente com sua condição de membro do Conselho de Administração. A fiscalização não produziu prova em sentido contrário, tampouco impugnou os elementos fático-documentais apresentados pela Recorrente em sua impugnação, indicativos de subordinação, pessoalidade e onerosidade próprias da relação de emprego. Tratando-se de fato constitutivo do direito da Recorrente à dedução, e havendo sido esse fato reconhecido pela própria autoridade lançadora, não há necessidade de reexame probatório: a condição de empregado do beneficiário é incontroversa nos autos. Ou seja, ficou claro que houve comprovação e não foi discutido pela Autoridade Lançadora a existência de contrato de trabalho, contrato de emprego, entre a Recorrente e o diretor empregado.

DOCUMENTO VALIDADO

Tal situação é distinta daquela que analisei no Acórdão nº 2402 -011.824, de minha relatoria, em que o diretor não era empregado celetista, mas era estatutário puro, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção da S/A, não detendo as características inerentes à relação de emprego.

No caso dos autos, a fiscalização sequer buscou infirmar o vínculo empregatício, do qual teve pleno conhecimento desde as respostas da Recorrente às intimações fiscais, limitando-se a extrair, da qualidade de conselheiro, uma indedutibilidade que a lei não impõe de forma automática.

No tocante à Solução de Consulta Cosit nº 89/2015, tem-se que, nos termos do artigo 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, as soluções de consulta constituem normas complementares que vinculam a atuação da Administração Tributária, mas não subordinam o julgamento do CARF, órgão colegiado que decide com base na livre convicção motivada e nas provas dos autos, nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972. De todo modo, ainda que se reconheça a autoridade do entendimento veiculado pela Cosit, este parte da premissa de indistinção quanto ao vínculo do administrador, sem enfrentar hipótese, como a dos autos, em que a própria fiscalização reconhece a condição de empregado do beneficiário e não impugna o cumprimento da Lei nº 10.101/2000. A situação fática examinada nestes autos, portanto, não se confunde com a hipótese genérica tratada na consulta.

No julgamento do Acórdão nº 9101-006.372, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu que o diretor empregado mantém seu status enquanto ocupar o cargo de diretor, mantendo-se o cômputo do tempo de serviço para todos os efeitos legais, nos termos do art. 499 da CLT, já que não é possível dizer que o empregado eleito para compor a diretoria de uma companhia deixa de ser empregado para se tornar um administrador. Comprovada a existência de regular contrato de trabalho dos diretores, matéria incontroversa, não se pode deixar de aplicar as determinações do artigo 359 do RIR 99, vigente à época dos fatos, implicando a dedutibilidade dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, na forma da Lei nº 10.101/2000.

Confira-se a ementa:

> RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.
>
> Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados. Se as situações analisadas nos acórdãos cotejados são substancialmente distintas desde a acusação fiscal, não é possível inferir qual seria o posicionamento do colegiado que proferiu o paradigma ante ao caso concreto.
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Exercício: 2011, 2012 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS NA FORMA DA LEI Nº 10.101/2000. GRATIFICAÇÕES. DIRETOR EMPREGADO. DEDUTIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> O diretor empregado mantém seu status enquanto ocupar o cargo de diretor, mantendo-se o cômputo do tempo de serviço para todos os efeitos legais, nos termos do art. 499 da CLT. Comprovada a existência de regular contrato de trabalho dos diretores, matéria incontroversa, não se pode deixar de aplicar as determinações do artigo 359 do RIR 99, vigente à época dos fatos, implicando a dedutibilidade dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, na forma da Lei nº 10.101/2000.
>
> **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "diferença de tratamento jurídico aos diretores empregados" (tendo por alcance as participações glosadas a partir do que identificado na conta "861100307 – Participações no Lucro – Empregados"). No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. (documento assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator designado (documento assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).
>
> **(Acórdão nº 9101-**006.372, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 24/02/2023)

Ademais, a autoridade fiscal não questionou o cumprimento, pela Recorrente, dos demais requisitos da Lei nº 10.101/2000, notadamente a periodicidade dos pagamentos, os critérios de apuração e a formalização do instrumento de negociação previsto no artigo 2º, § 1º, circunstância que reforça a conclusão de que o lançamento se sustenta exclusivamente na premissa de que a qualidade de conselheiro afastaria, por si só, a natureza empregatícia da verba.

Ou seja, em que pese o argumento, fundamentado nos arts. 303 e 463 do RIR/99, reforçado pela Solução de Consulta Cosit nº 89/2015, de que a vedação à dedução atinge qualquer verba de participação nos lucros paga a quem exerça função de administrador, "sem qualquer ressalva quanto ao vínculo" trabalhista, estatutário etc. Isto é, o critério legal é a função exercida (administrador), não a natureza do vínculo, o fato é que tem razão a recorrente ao mencionar que a dedutibilidade decorreria da condição de empregado, e a lei que rege a PLR não distingue o cargo do empregado beneficiário, *ex vi*, dos arts. 3º, §1º, da Lei nº 10.101/2000; 299, §3º, do RIR/99.

O CARF já teve oportunidade de reconhecer a figura do diretor empregado e a consequente dedutibilidade da PLR a ele atribuída, quando comprovada a subordinação jurídica, ainda que atenuada em razão do grau hierárquico. Os votos condutores dos Acórdãos nºs 2401-004.795 e 2401-004.987 assentam que a existência de poderes de gestão ou representação não é, por si só, incompatível com a relação de emprego, cabendo à fiscalização, e não ao contribuinte, o ônus de afastar o vínculo alegado, mediante prova da ausência de um dos elementos do artigo 3º da CLT.

Como bem destacado pelo Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, na declaração de voto apresentada no Acórdão nº 1402-007.452, *a questão de reconhecimento do vínculo empregatício do diretor da Recorrente se mostrou importante para definir a tributação e afastamento do lançamento tributário e, ainda, entendo que uma vez configurada a relação empregatícia, não se pode afastá-lo sob o pretexto de que o empregado deixou de ser empregado ao receber função de administração.* (...) Assim, *não merece prevalecer o conceito aplicado pelo auto de infração no sentido de que estaria presente ausência de subordinação porque os diretores possuiriam plenos poderes, sem qualquer interferência em suas decisões. Isso não foi provado pela autoridade fiscalizadora. O Exercício de poderes de administração/gerência NÃO AFASTA o vínculo empregatício.* (...) *Portanto, se é empregado o pagamento de PLR é despesa é dedutível e podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL porque enquadram-se como despesas necessárias à luz de citado artigo 299 do RIR, pois são relevantes para formação do resultado da empresa.*

**- Do Precedente do STJ no REsp nº 1.948.478/SP**

Não desconheço que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.948.478/SP (relatora vencida Ministra Regina Helena Costa, relator para o acórdão Ministro Gurgel de Faria, julgado em 05/12/2023, DJe de 06/03/2024), firmou entendimento, por maioria, no sentido da indedutibilidade das gratificações e participações nos lucros pagas a diretores e administradores, ainda que contratados sob o regime celetista, com fundamento no artigo 45, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 e no artigo 58, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, por entender irrelevante o regime de contratação diante dos poderes de representação e gestão inerentes ao cargo de administração.

Referido precedente, todavia, não foi proferido em sede de recurso repetitivo, não ostentando, portanto, a eficácia vinculante prevista no artigo 927, inciso III, do Código de Processo Civil, tampouco constitui súmula vinculante em matéria administrativa nos termos do artigo 113 da Lei nº 11.196/2005. Não se está, assim, diante de balizamento de observância obrigatória por este Colegiado.

De todo modo, o quadro fático dos presentes autos distingue-se daquele examinado pelo STJ. Naquele precedente, discutiu-se a indedutibilidade da verba a partir da mera qualidade de administrador do beneficiário, sem que a autoridade fiscal tivesse reconhecido, de forma expressa, o vínculo empregatício. No caso concreto, ao contrário, o próprio Termo de Verificação Fiscal reconhece, em mais de uma passagem, a condição de diretor empregado do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

beneficiário, sem impugnar os elementos fático-documentais indicativos de subordinação, tampouco o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Cuidando-se de fato incontroverso nos autos, e tratando a Lei nº 10.101/2000, em seu artigo 3º, § 1º, e o artigo 299, § 3º, do RIR/99 de normas específicas que autorizam a dedução da PLR paga a empregados sem distinção de cargo, entendo que a orientação mais consentânea com a legislação de regência, para a hipótese em que a natureza empregatícia da verba é incontroversa não é a mera ocupação de assento em órgão estatutário.

**Da conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento, para cancelar integralmente o crédito tributário exigido no presente processo.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia Borges de Oliveira**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, redator designado

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pela nobre colega Relatora, dele divergi.

A questão relativa à indedutibilidade da PLR paga a Diretores empregados é conhecida deste Conselho e comporta duas teses muito bem delimitadas. A primeira delas adotada pela relatora e segunda (majoritária) adotada por este redator.

Necessário ressaltar que em decisão recente desta mesma TO, em outra composição, por maioria de votos (restando vencida apenas a ex-Conselheira Andressa Lísias) que esta mesma TO adotou a tese da indedutibilidade de tais pagamentos para fins de apuração do IRPJ. O Acórdão 1401-007.476 de 24/06/2025 foi assim ementado:

> PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. 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).

DOCUMENTO VALIDADO

Na oportunidade o Ex-Conselheiro Cláudio Camerano adotou a decisão Recorrida, com a qual concordo:

> Assim, o cerne da questão envolve em definir se os valores pagos a diretores da autuada, a título de participação nos lucros, estariam enquadrados na hipótese de indedutibilidade dos arts. 303 e 463 do RIR/99, ou, como alega a empresa, estas despesas teriam o caráter de pagamentos feitos a empregados com vínculo regido pela Consolidação das Leis do Trabalho CLT, o que seriam aparentemente dedutíveis.
>
> Para resolver essa controvérsia, inicialmente, observa-se que os diretores mencionados no Relatório Fiscal foram contratados como empregados, conforme contratos de trabalho, aviso e recibo de férias e fichas financeiras juntados aos autos (fls. 710 a 1.121). E as informações constantes das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF (código de receita 3562, tabela do item 14 do Relatório Fiscal, fl. 14) apontam relações de emprego entre a Impugnante e seus diretores.
>
> Diante desse quadro fático e por ser vinculante, entendo que devem ser aplicados os itens 7 a 9 da Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que explicitam o entendimento firmado no sentido da impossibilidade de dedução, na apuração do lucro real, das participações nos resultados pagas aos administradores empregados, a saber:
>
> "[...] 7 (...) resta analisar a possibilidade de dedução da participação dos administradores nos resultados da sociedade. Esta matéria está disciplinada pelo parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, regulamentado pelo art. 463 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto e Renda (RIR/1999).
>
> 8 O RIR/1999 dispõe da seguinte forma sobre as participações nos lucros da pessoa jurídica:
>
> Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º).
>
> (...)
>
> 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).

DOCUMENTO VALIDADO

(grifos e destaques não constam do original)

8.1 Percebe-se que a legislação confere um tratamento de despesa dedutível em relação às participações atribuídas aos empregados cuja disciplina encontra-se atualmente estabelecida pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, base legal do art. 359 do RIR/1999. 8.2 Já no que se refere às participações atribuídas aos administradores, o art. 463 do RIR/1999, com fundamento no parágrafo único do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, veda expressamente a possibilidade de dedução, determinando que essa despesa seja adicionada ao lucro líquido do período pra fins de determinação do lucro real.

9 Vê-se que, a despeito da qualidade de empregados de que são revestidos os administradores da consulente, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas. Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consulente devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período. [...] (g.n.)" Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie o art. 299 do RIR/99. De igual forma também afasto a interpretação mencionada pela Impugnante no sentido de que a "Lei 10.101/2000, sendo mais específica e devendo prevalecer, garante a dedutibilidade do PPR paga aos empregados, não restringindo de forma alguma a dedutibilidade no caso de administradores empregados".

Dessa forma, não se acolhem as alegações da Impugnante, tendo em vista que o comando normativo dessa solução de consulta se amolda a situação descrita nos autos e determina que as participações nos lucros atribuídas pagas aos administradores – sejam estes de vínculo de natureza trabalhista, sejam de vínculo estatutária –, devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real

A mesma posição também é adotada em uma série de outros precedentes, senão vejamos:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E GRATIFICAÇÕES ATRIBUIDAS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DA COMPETENTE ADIÇÃO. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.

Não restando comprovado que o sujeito passivo realizou a adição de valores despendidos a seus diretores estatutários a título de participação

DOCUMENTO VALIDADO

nos lucros e gratificações, resta materializada a infração apurada pela fiscalização, sendo escorreita a apuração de nova base de cálculo para o IRPJ.

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. (Acórdão 1101-001.836 de 24/09/2025)

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

A participação nos lucros e resultados paga a membros do conselho de administração, ainda que mantenham vínculo empregatício e sejam destinatários de programa de PLR estruturado nos termos da Lei nº 10.101/2000, enquadra-se, para fins fiscais, como gratificação ou participação atribuída a administradores, sujeita à regra específica de indedutibilidade como custo ou despesa operacional e de adição ao lucro líquido para determinação do lucro real. Irrelevante, para esse efeito, a natureza celetista ou não do vínculo. (Acórdão 1201-007.382 de 19/12/2025)

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). (Acórdão 1301-007.873 de 25/09/2025)

A CSRF também adota a mesma posição:

DOCUMENTO VALIDADO

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. (Acórdão 9101-007.015 de 06/06/2024)

Como muito bem ressaltado pela Conselheira Edeli Bessa em sua declaração de voto no acórdão acima citado:

Contudo, os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda em referência, tem origem primeiro na Lei nº 4.506/64 que, para além de estipular limites atualmente revogados para dedução até mesmo da remuneração regular de sócios-gerentes, diretores ou administradores, veda a dedução de qualquer gratificação ou participação a diretores:

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.

§ 1º 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.

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

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

O Decreto-lei nº 1.598/77, por sua vez, ao admitir a dedução de participações nos lucros e resultados atribuídas a empregados, reafirmou a proibição de dedução de valores atribuídos aos administradores:

Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

DOCUMENTO VALIDADO

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

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.

Sem reparos, assim, o voto condutor do acórdão recorrido de lavra do Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, que bem soluciona a questão em seu aspecto preliminar:

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

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

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

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

66. Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie os arts. 299 e 462, III do RIR/99. De igual forma também afasto a interpretação no sentido de que a expressão "trabalhadores", prevista no art. 7º, XI, da CR/88, que trata da participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica, regulamentado pela Lei 10.101, de 2000, abarca dirigentes ou administradores com ou sem vínculo empregatício.

DOCUMENTO VALIDADO

> Como bem observado na sequência do voto, a vedação em questão se justifica na medida em que os dirigentes têm plenos poderes para gerir os negócios sociais, de acordo com suas atribuições de limitações legais e estatutárias. Nas palavras do relator do acórdão recorrido:
>
> 71. Pois bem. Como visto acima, as atribuições dos diretores são diferenciadas dos demais empregados da companhia. A meu ver, é em razão da natureza dessas atribuições que o legislador determinou que as gratificações e participações pagas aos administradores, sem ressalva quanto ao vínculo, não são dedutíveis na apuração do lucro real; afinal, a natureza dessas atribuições não é modificada em função do vínculo empregatício ou estatutário.
>
> 72. Com base nessa premissa não há falar-se em elementos caracterizadores do vínculo empregatício como pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica e hierárquica (art. 3º da CLT), tampouco prova da sua desconstituição.

Assim, a conclusão que chego na análise da questão é a de que é 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. Por sua vez, a dedutibilidade da PLR para aos empregados está prevista em outro dispositivo que deve ser interpretado sistematicamente e, além de tudo, não invalida a proibição de pagamento aos diretores.

Essas foram as razões que me levaram a divergir do voto da nobre relatora e orientar meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Ribeiro Silva**

DOCUMENTO VALIDADO