



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1695942 - RS (2017/0221136-3)

RELATOR : MINISTRO PAULO SÉRGIO DOMINGUES
AGRAVANTE : BANCO A J RENNER SA
ADVOGADOS : CLAUDIO MERTEN - RS015647
LUCAS VASQUES NEDEL E OUTRO(S) - RS076166
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO. VALORES PAGOS A DIRETORES EMPREGADOS CELETISTAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS OU GRATIFICAÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A INSTRUÇÃO NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE. PROVIMENTO NEGADO.

1. A legislação que rege a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deixa expressa a indedutibilidade dos valores pagos aos administradores da pessoa jurídica a título de participação nos lucros ou nos resultados, independentemente da forma de sua contratação.

2. O Superior Tribunal de Justiça não deve analisar, nem sequer de forma reflexa, eventual ofensa a resoluções, portarias, instruções normativas ou regulamentos, por não estarem tais atos normativos compreendidos na expressão "lei federal" constante da alínea a do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 18/06/2024 a 24/06/2024, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 24 de junho de 2024.

MINISTRO PAULO SÉRGIO DOMINGUES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1695942 - RS (2017/0221136-3)

RELATOR : **MINISTRO PAULO SÉRGIO DOMINGUES**
AGRAVANTE : BANCO A J RENNER SA
ADVOGADOS : CLAUDIO MERTEN - RS015647
LUCAS VASQUES NEDEL E OUTRO(S) - RS076166
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO. VALORES PAGOS A DIRETORES EMPREGADOS CELETISTAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS OU GRATIFICAÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A INSTRUÇÃO NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE. PROVIMENTO NEGADO.

1. A legislação que rege a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deixa expressa a indedutibilidade dos valores pagos aos administradores da pessoa jurídica a título de participação nos lucros ou nos resultados, independentemente da forma de sua contratação.

2. O Superior Tribunal de Justiça não deve analisar, nem sequer de forma reflexa, eventual ofensa a resoluções, portarias, instruções normativas ou regulamentos, por não estarem tais atos normativos compreendidos na expressão "lei federal" constante da alínea a do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto por BANCO DIGIMAI S.A., nova denominação de BANCO A. J. RENNER S.A., contra a decisão de minha relatoria na qual neguei provimento a seu recurso especial (fls. 466/475).

Em suas razões recursais (fls. 481/504), a parte agravante sustenta (fl. 487):

[...]da mais singela leitura do aludido artigo legal, [é] possível depreender que podem ser aproveitadas à CSLL apenas as normas que dispõem sobre a apuração e o pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, ficando, como diz a própria lei, "mantidas a base de cálculo e as

alíquotas previstas na legislação em vigor".

Acrescenta que "[o] referido Anexo I, que acompanha a IN 1.700/17 (fls. 219/400) é categórico em estabelecer que as gratificações pagas aos administradores não integram a base de cálculo da CSLL (assunto n. 85 do Anexo I)!" (fl. 494).

E conclui (fl. 495):

[...] forçoso convir que o disposto no art. 493 do CPC/15 (art. 462 do CPC/73) impõe a essa colenda Turma apreciar o caso à luz dessa normatização expedida pela RFB (IN 1700/17).

Impugnação apresentada às fls. 510/511.

É o relatório.

VOTO

O ponto central da controvérsia é a possibilidade de dedução da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de valores pagos a administradores a título de participações nos lucros e resultados (PLR).

Conforme arcabouço legal aplicável e posicionamento da Primeira Turma desta Corte, neguei provimento ao recurso especial interposto nos seguintes termos (fls. 467/475):

De fato, a legislação que rege a CSLL deixa expressa a indedutibilidade dos valores pagos aos administradores da pessoa jurídica a título de participação nos lucros ou resultados, independentemente da forma de sua contratação.

Conforme art. 2º da Lei 7.689/1988, que instituiu a CSLL sobre a base de cálculo da contribuição:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

O art. 2º indica, ainda, as adições e exclusões da base de cálculo da CSLL.

O art. 57 da Lei 8.981/1995 aponta que as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ devem ser aplicadas à CSLL:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Nesse sentido, transcrevo o art. 28 da Lei 9.430/1996:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1o a 3o, 5o a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

O art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598/1977 deixa evidente que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real:

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

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

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

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

O § 3º do art. 45 da Lei 4.506/1964 também deixa evidente a indedutibilidade dos valores pagos a administradores da pessoa jurídica a título de PLR:

Lei 4.506/1964

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

§ 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.

As normas específicas sobre o PLR da Lei 10.101/2000 demonstram que o PLR resulta de negociação entre o empregado e a empresa, e não há menção aos diretores/administradores na possibilidade de dedução do valor pago a título de PLR:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo

[...]

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

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

Dessa forma, com base na legislação que rege o tema, entendo que não devem ser dedutíveis os valores pagos a título de PLR aos administradores da pessoa jurídica da base de cálculo da CSLL.

Nos termos do acórdão recorrido, o Tribunal de origem assim decidiu a controvérsia:

A parte autora pretende seja reconhecido o direito à exclusão da base de cálculo da CSLL dos valores pagos a seus administradores a título de participação nos lucros/resultados.

No que respeita à questão, o juiz da causa, em bem fundamentada sentença, assim se manifestou:

A contribuição social sobre o lucro assenta-se sobre a mesma materialidade do imposto de renda. Por isto, ensina RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, 'o fato que gera o imposto de renda é absolutamente o mesmo que gera essa contribuição'.

Embora tenham a mesma materialidade, as respectivas leis ordinárias que disciplinam o IRPJ e a CSL prevêm '... alguns ajustes que se distinguem entre si, pois nem todos os ajustes para o IRPJ são aplicáveis à CSL, como, por exemplo, muitas normas de indedutibilidade de custos e despesas, previstas nas leis sobre o IRPJ, não se aplicam à CSL' (FUNDAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA; p. 967; Quartier Latin, 2008).

Por conta disso, 'a despeito de a 'materialidade' tributável ser a mesma para os dois tributos, as bases de cálculo do IRPJ e da CSL devidos pela mesma pessoa jurídica podem ser distintas num mesmo período de apuração das duas obrigações tributárias', como explica o ilustre autor na mesma obra (p. 975).

A Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, dispõe que a base de cálculo da CSL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões previstas no seu art. 2º.

Assim, o ponto de partida para determinar a base de cálculo da CSL é o resultado do exercício contabilmente apurado de acordo com a Lei 6.404/76.

A demonstração do resultado do exercício deverá discriminar o lucro bruto operacional(art. 187, IV), do qual podem ser deduzidas diversas despesas, bem como acrescentadas outras receitas.

No entanto, as participações nos resultados, atribuídas aos administradores da pessoa jurídica, não podem ser deduzidas como custos ou despesas operacionais, frente à proibição contida no §3º do art. 45, da Lei 4.506/64. Por sua vez, o art. 58 do DL 1.598/77 estabelece que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real (parágrafo único do art. 58).

As mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ devem ser aplicadas à contribuição social sobre o lucro, frente ao disposto no art. 57 da Lei 8.981/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Note-se que a circunstância de o preceito manter as alíquotas e a base de cálculo previstas na legislação vigente, não autoriza concluir que fossem deduzidas do lucro operacional as participações atribuídas aos administradores.

O fato de o art. 13 da Lei 9.249/95, com a redação conferida pela Lei 12.973/14, não ter proibido, para apurar a base de cálculo da CSL, a dedução das participações dos administradores também não significa que a dedutibilidade sempre foi permitida. Ao contrário, sempre foi proibida, como visto acima. Posteriormente, o art. 28 da Lei 9.430/96 dispôs:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

Mais uma vez foi mantida a apuração da base de cálculo da CSL de acordo com o art. 2º da Lei 7.689/88, também não havendo nenhuma referência nos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71 quanto à possibilidade de dedução das participações dos administradores.

A Solução de Consulta COSIT 89/2015, por sua vez, dispôs:

EMENTA: ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, 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 nº 3.000, de 1999, art. 463; Lei nº 8.981, de 1998, art.57.

Diante desse contexto normativo, embora nem todos os ajustes consistentes em adições e exclusões da base de cálculo do IRPJ sejam aplicados à CSL, a legislação tributária sempre proibiu que as participações

nos lucros atribuídos aos administradores da empresa fossem dedutíveis do lucro bruto operacional, impactando no resultado do exercício contabilmente apurado, que constitui a base de cálculo da CSL.

Portanto, a Solução de Consulta COSIT 89/2015 limitou-se a esclarecer os comandos legais, complementando a legislação tributária, nos termos do art. 100, II, do CTN.

Adoto, como razão de decidir, os argumentos da sentença, uma vez que seria superfluidade, digna de censura, repetir, com diferentes palavras, os mesmos argumentos da decisão recorrida.

Com efeito, a Contribuição Social sobre Lucro Líquido, que tem suporte constitucional no art. 195, I, c, da CF, e foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, tem como base de cálculo o resultado ajustado, apurado a partir do lucro líquido das empresas, como ajustes, acréscimos e exclusões determinados pela legislação específica que rege a CSLL.

A respeito dos valores distribuídos aos administradores, a Lei 4.596, de 1964, que trata do imposto de renda, assim estabelece:

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.

Tal norma aplica-se à CSLL, por força do disposto no art. 57 da Lei 8.981, de 1995, in verbis:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Do dispositivo acima transcrito, conclui-se que, não havendo previsão específica na legislação acerca da CSLL (mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor), aplicam-se a tal contribuição as mesmas normas de apuração do IRPJ (as quais, ao contrário do que sustenta a parte autora, dispõem também acerca da base de cálculo do tributo, na medida em que fazem menção a deduções do lucro real, conforme se vê da SUBSEÇÃO I - Das Alterações na Apuração do Lucro Real, art. 41 e seguintes da Lei 8.981, de 1995).

De qualquer sorte, é certo que os valores pagos aos administradores a

título de participação nos resultados fazem parte do lucro líquido da empresa, de modo que, inexistindo disposição específica na legislação da CSLL acerca da possibilidade de dedução da quantia, é de ser rejeitada a exclusão pretendida pela autora.

Não se verifica, pois, ilegalidade ou inconstitucionalidade na Solução Cosit n.89/2015, que estabelece que *Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica* (fls. 184/186).

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça enfrentou a questão recentemente no mesmo sentido do já aqui exposto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO. VALORES PAGOS A DIRETORES EMPREGADOS CELETISTAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS OU GRATIFICAÇÕES. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NATUREZA PROTETÓRIA. NÃO DEMONSTRAÇÃO. MULTA. AFASTAMENTO.

1. Não se configura ofensa ao art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o Tribunal de origem aprecia integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, mesmo que em sentido contrário ao postulado, circunstância que não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. Os valores pagos a diretores contratados sob o regime celetista, a título de gratificações ou participações nos lucros e resultados (PLR), não podem ser deduzidos do lucro real para estabelecer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. A dedutibilidade de custos e despesas do contribuinte do lucro real para fins de incidência da IRPJ e da CSLL é a regra, que dispensa a previsão legal.

4. Porém, se a indedutibilidade deve estar explícita na lei, ela deve ser observada quando presente essa condição (de previsão expressa), sendo certo que, do teor dos arts. 45, § 3º, da Lei n. 4.506/1964 e 58, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, é possível extrair a determinação de que as gratificações ou participações nos lucros ou resultados pagas aos diretores, enquanto dirigentes de pessoa jurídica, devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício para efeito de estabelecer o lucro real, base impositiva da CSLL e do IRPJ, o que evidencia a irrelevância da forma de contratação desses diretores.

5. Em relação às normas relacionadas à participação nos lucros e resultados, em especial o caput do art. 2º e o art. 3º, caput e § 1º, da Lei n. 10.101/2000, tem-se que a concessão dessa verba decorre de negociação entre os empregados e a empresa, não sendo admissível conceber que diretores executivos, com amplos poderes de representação legal, como no caso dos autos, possam ser enquadrados no mesmo polo reconhecido aos empregados.

6. Com suporte na interpretação sistemática da Lei n.

10.101/2000, a regra de dedução prevista no art. 3º, § 1º, aplica-se apenas às despesas relativas ao pagamento de PLR aos empregados, excluídos, assim, os valores pagos a tal título a diretores executivos e administradores, mesmo que contratados sob o regime celetista.

7. A ausência de demonstração do caráter protelatório dos primeiros embargos de declaração opostos pela recorrente tem como consequência o afastamento da multa do art. 1.026, § 1º, do CPC/2015 aplicada pelo Tribunal de origem.

8. Recurso especial parcialmente provido. (REsp n. 1.948.478/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 6/3/2024.)

Transcrevo trecho do voto vencedor do Ministro Gurgel de Faria:

Conforme registrado anteriormente, discute-se nos autos se os valores pagos a diretores contratados sob o regime celetista, a título de gratificações ou participações nos lucros e resultados (PLR), podem ser deduzidos do lucro real, para fins de estabelecer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De início, destaco que compartilho do entendimento explicitado pela eminente Ministra relatora no que concerne à materialidade do IRPJ e da CSLL estar relacionada ao acréscimo patrimonial e à aplicação das regras gerais de dedutibilidade do IRPJ à CSLL, observado o disposto no art. 13 da Lei n. 9.245/1995.

E concordo, em abstrato, com a tese sobre a "desnecessidade de a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do tributo". De fato, a dedutibilidade de custos e despesas do contribuinte do lucro real para fins de incidência da IRPJ e da CSLL é a regra, que dispensa a previsão legal.

Por outro lado (e aqui é o ponto essencial da minha divergência), tenho que, se a indedutibilidade deve estar explícita na lei, ela tem que ser observada quando presente essa condição (de previsão expressa).

No caso, o Decreto n. 3.000/1999, vigente à época da autuação, previa o seguinte em seu 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).

Tal norma secundária originou-se dos arts. 45, § 3º, da Lei n. 4.506/1964 e 58, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, ainda em vigor, cujo teor transcrevo abaixo, respectivamente:

Lei n. 4.506/1964

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

amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 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.

Decreto-Lei n. 1.598/1977

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

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

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

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

Extraí-se desses dispositivos a clara determinação de que as gratificações ou participações nos lucros ou resultados pagas aos diretores, enquanto dirigentes de pessoa jurídica, devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de estabelecer o lucro real, base imponível da CSLL e do IRPJ.

Cumpre salientar, ainda, que as referidas normas são de inquestionável vigência e não há controvérsia sobre a constitucionalidade delas.

Dito isso, observo também que a lei não faz distinção entre dirigentes ou administradores contratados sob o regime celetista e dirigentes ou administradores contratados sob o regime estatutário, não cabendo ao Poder Judiciário se imiscuir na competência do Poder Legislativo, devendo se ter deferência pela escolha legislativa.

Em relação às normas afetas à participação nos lucros e resultados, destaco o disposto no *caput* do art. 2º e no art. 3º, *caput*, e § 1º, da Lei n. 10.101/2000:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo

(...)

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

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

Ora, a concessão da participação nos lucros ou resultados decorre de negociação entre os empregados e a empresa, não sendo possível conceber que diretores executivos, com amplos poderes de representação legal, possam ser enquadrados no mesmo polo reconhecido aos empregados, como no caso dos autos, consoante registrado, pela Corte regional, às e-STJ fls. 2.036:

Trata-se de diretores eleitos pelo Conselho de Administração, com mandato, **com amplos poderes de representação legal e assinatura, sem sujeição a gerentes da matriz ou quaisquer terceiros**, podendo inclusive nomear o diretor responsável pelas operações de câmbio e internacionais e quaisquer procuradores, conforme se extrai da ata de fls. 50/56. (Grifos acrescidos).

Não é demais pontuar que a pretensão da contribuinte se agarra na ideia de que estaria inserida na previsão dos arts. 359 do RIR e 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, que tratam da dedutibilidade da participação dos lucros nos casos de empregados. Todavia, segundo se extrai da origem, nem sequer é possível ter certeza que estariam presentes as características próprias de uma relação de emprego propriamente dita, porque ausente um dos requisitos fundamentais para a caracterização dessa liame, qual seja, a subordinação.

Então, com suporte na interpretação sistemática da Lei n. 10.101/2000, tenho que a regra de dedução prevista no art. 3º, § 1º aplica-se apenas às despesas relativas ao pagamento de PLR aos empregados, excluídos, assim, os valores pagos a tal título a diretores executivos e administradores, mesmo que contratados sob o regime celetista.

Diante desse panorama, minha compreensão é a de que os arts. 45, § 3º, da Lei n. 4.506/1964 e 58, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/1977 obstem a dedução das gratificações ou participações nos lucros ou resultados pagas ao diretor empregado do lucro real, base impositiva do IRPJ e da CSLL (destaques do original).

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial. (Destaquei.)

Entretanto, a parte agravante sustenta que não foi observada instrução normativa posterior da Receita Federal sobre o tema.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) não deve analisar, nem sequer de forma reflexa, eventual ofensa a resoluções, portarias, instruções normativas ou regulamentos, por não estarem tais atos normativos compreendidos na expressão "lei

federal" constante da alínea *a* do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal.

A decisão agravada está em consonância com a legislação que rege a matéria e com o entendimento desta Primeira Turma.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo interno.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

AgInt no REsp 1.695.942 / RS
PROCESSO ELETRÔNICO

Número Registro: 2017/0221136-3

Número de Origem:

450382293320164040000 50488287120164047100

Sessão Virtual de 18/06/2024 a 24/06/2024

Relator do AgInt

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Secretário

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : BANCO A J RENNER SA

ADVOGADOS : CLAUDIO MERTEN - RS015647

LUCAS VASQUES NEDEL E OUTRO(S) - RS076166

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS -
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : BANCO A J RENNER SA

ADVOGADOS : CLAUDIO MERTEN - RS015647

LUCAS VASQUES NEDEL E OUTRO(S) - RS076166

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 18/06/2024 a 24/06/2024, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e

Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 24 de junho de 2024