



Solução de Consulta nº 546 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 337 e 338.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA INDEDUTÍVEL. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus

administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 463.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ADMINISTRADOR EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA DEDUTÍVEL. As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1998, art. 57; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo I, nº 85.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 89, DE 24 DE MARÇO DE 2015.

Relatório

Em processo protocolizado em 29/10/2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal.

2 A consulente informa tratar-se de pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, administrada por dois diretores empregados.

3 Expõe que o Regulamento do Imposto de Renda, em seus artigos 337, 338 e 462, admite como dedutíveis pela pessoa jurídica as despesas com férias, 13º salário e participações no lucro pagos a seus empregados. Menciona ainda a Solução de Consulta Cosit nº 52, de 2013, que interpreta a possibilidade de dedução em relação ao pagamento de férias e 13º salário como também aplicável aos administradores que sejam contratados pela pessoa jurídica como empregados.

4 Questiona, por fim, “se pode deduzir estas despesas com o presidente e vice-presidente de operações (administradores) quanto às verbas acima elencadas, uma vez que os mesmos tem vínculo empregatício pelo regime da CLT.”

Fundamentos

5 Inicialmente, deve ser informado à consulente que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), apreciou, na Solução de Consulta Cosit nº 52, de 2013, reformada pela Solução de Consulta Cosit nº 435, de 14 de setembro de 2017, questionamento acerca da possibilidade de dedução pela pessoa jurídica de importância destinada a constituição de

provisão para pagamento de férias e 13º salário aos seus administradores que sejam caracterizados como empregados, ou seja, vinculados à pessoa jurídica por um contrato de trabalho nos termos da CLT. Por essa razão, a presente solução de consulta, especificamente no que toca a essa matéria, encontra-se vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 435, de 2017, conforme prevê o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6 Reproduz-se abaixo trechos daquela solução de consulta, que fundamentam a possibilidade de dedução das provisões para pagamento de férias e 13º salário de administradores empregados:

Solução de Consulta Cosit nº 435, de 2017:

“(…)

3. A consulente cita o art. 357 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), como dispositivo da legislação tributária que fundamenta a apresentação de sua consulta. Entretanto, pela natureza de seu questionamento, o qual se refere à possibilidade de dedução, para determinação do lucro real, “dos valores pagos a título de 13º salário, férias e respectivo adicional, bem como encargos sociais incidentes nestas rubricas a seus dirigentes e administradores com vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)”, deve-se considerar também os arts. 335 a 338 do RIR/99. Transcreve-se abaixo os dispositivos mencionados:

“Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

(…)

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 1º).

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º).

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido

dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

(...)

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

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

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

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

3.1. O art. 337, caput e § 3º, e art. 338, caput e parágrafo único, ambos do RIR/99, asseguram à pessoa jurídica a possibilidade de dedução das provisões constituídas para o pagamento, aos seus empregados, de férias, décimo-terceiro salário e dos respectivos encargos sociais cujo ônus seja a ela imputado. Dessa forma, havendo relação de emprego entre a pessoa física e a pessoa jurídica, com a consequente obrigatoriedade a que esta última efetue o pagamento das rubricas apontadas, a legislação do imposto de renda garante que o montante provisionado possa ser deduzido para fins de determinação do lucro real.

3.2. Em paralelo a isso, o art. 357 do RIR/99 permite a dedução das remunerações de sócios, diretores e administradores, desde que correspondam à remuneração mensal fixa pela prestação dos serviços.

4. No caso analisado, deve haver uma sobreposição na aplicação desses comandos legais, dado tratar-se, conforme se extrai da petição da consultante, de questionamento acerca da figura do diretor-empregado, aquele que é ao mesmo tempo administrador da sociedade e seu empregado, ou seja, vinculado à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho. Nessa hipótese, são aplicáveis tanto os arts. 337 e 338 (em decorrência do vínculo de emprego existente) quanto o art. 357 (no que se refere à parcela remuneratória em contraprestação às funções de administrador).

(...)

9. O que importa ao caso concreto é frisar que estando o administrador da sociedade limitada a ela vinculada por um contrato de trabalho, sendo portando caracterizado como seu empregado, torna-se decorrência lógica a subsunção dessa situação específica (empregado atuando como administrador) aos comandos genéricos dos arts. 337 e 338 do RIR/99, que asseguram a dedução, como custo ou despesa operacional, dos valores destinados a constituição da provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário de qualquer empregado, bem como aos respectivos encargos sociais vinculados a esses pagamentos.

9.1. Os arts. 337 e 338 do RIR/99 não limitam a possibilidade de dedução dessas despesas à determinada espécie de empregado. Ao contrário, autorizam a referida

dedução sem restrição, de forma ampla, fazendo referência tão somente à expressão “empregados”. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do art. 3º da CLT determina que: “Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual”. Ou seja, pouco importa, à luz da legislação trabalhista, que o empregado exerça funções mais ou menos relevantes perante a pessoa jurídica com a qual mantenha vínculo de emprego, não importando, para a fruição de seus direitos, o cargo por ele exercido, se de administrador ou de qualquer outra espécie.

9.2. Sendo ele empregado, a pessoa jurídica empregadora estará obrigada ao pagamento de remuneração correspondente a férias, 13º salário e respectivos encargos sociais cujo ônus seja a ela imputado. Neste caso, a dedutibilidade das importâncias destinadas a constituir provisão para pagamento das remunerações correspondentes a essas rubricas é garantida sem restrição pelos arts. 337 e 338 do RIR/99.”

7 Esclarecida a questão referente à provisão para férias e 13º salário, 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).

(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 para fins de determinação do lucro real.

9 Vê-se que, a despeito da qualidade de empregados de que são revestidos os administradores da consultante, 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.

10 Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) registre-se de forma preambular que referida contribuição, embora compartilhe de parte das definições da legislação aplicada ao IRPJ, em especial as relacionadas às normas de apuração e pagamento, mantém base de cálculo própria, como consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho 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.

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

12 Revisitando a legislação da CSLL não foram encontrados quaisquer dispositivos que determinem essa adição, o que está concordante com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, em cujo anexo I contém tabela de adições ao lucro líquido e dispõe não ser aplicada à CSLL a adição do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977.

Conclusão

13 Ante o exposto, propõe-se que a presente consulta seja solucionada respondendo-se à consulente que:

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

13.2 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 aqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica.

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

14 Especificamente no que tange às conclusões constantes do item 13.1, propõe-se ainda a vinculação da presente Solução de Consulta à Solução de Consulta Cosit nº 435, de 14 de setembro de 2017.

Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir para prosseguimento quanto à parte não vinculada.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Chefe da DIRPJ

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral da Cosit