



---

## Solução de Consulta nº 16 - Cosit

**Data** 14 de março de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

ADMINISTRADORES. 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.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 546, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017.**

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE O VALOR DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA SOCIEDADE PAGA A DIRETOR ESTATUTÁRIO NÃO EMPREGADO. DEDUTIBILIDADE.

Para fins de determinação do lucro real, ainda que inexistente a possibilidade de dedução da participação dos diretores estatutários nos resultados da sociedade, tem-se que, nos termos do art. 344 do Decreto nº 3.000, de 1999, é dedutível a contribuição previdenciária devida pela empresa em consequência da participação no lucro atribuída ao diretor não empregado, que é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual.

**Dispositivos Legais:** Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 41; e Decreto nº 3.000, de 1999, art. 344.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

ADMINISTRADORES. 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.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 546, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017.**

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

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE O VALOR DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA SOCIEDADE PAGA A DIRETOR ESTATUTÁRIO NÃO EMPREGADO. DEDUTIBILIDADE.**

Para fins de determinação do resultado ajustado, é dedutível a contribuição previdenciária devida pela empresa em consequência da participação no lucro atribuída ao diretor não empregado, que é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 131.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

**CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.** O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

**SEGURADO EMPREGADO.** O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 368, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º,

alínea “f”; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.

## Relatório

Trata-se de consulta formalizada por pessoa jurídica de direito privado, sociedade anônima de capital fechado, cuja administração compete aos membros do conselho de administração (conselheiros) e da diretoria (diretores), conforme previsto no estatuto social (fls. 38 a 40).

2. A consulta diz respeito ao tratamento tributário relacionado com a participação dos administradores no lucro da sociedade. “O questionamento principal se reporta, especificamente, à política de pagamento de participações aos administradores estatutários da Companhia, sua natureza jurídica e, sobretudo aos reflexos de ordem tributária quanto à incidência (ou não) de contribuições previdenciárias e à dedutibilidade (ou não) como despesas na apuração do IRPJ e da CSLL” (fls. 3).

2.1. Prepondera, na consulta, argumentações acerca de distinções na natureza jurídica da remuneração dos administradores (arts. 152 e 190 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, fls. 14 e 15), quando: 1) recebida pela contraprestação de serviços (*pro labore*); e 2) relativa à participação nos lucros da companhia (fls. 4 a 20).

3. Segundo a consulente, o rendimento do administrador é dividido “(...) como sendo em parte fruto do trabalho (prestação de serviços/*pro labore*) e fruto do resultado/capital (participação nos lucros)”. Assim, “(...) se for concluído que todo rendimento auferido pelo administrador é fruto do trabalho, mesmo que incidente sobre participação nos lucros, será necessário afastar as normas que impedem o lançamento de tais parcelas como despesas por parte das pessoas jurídicas, posto que não se pode empregar definições jurídicas distintas para o mesmo fato” (fls. 4).

3.1. Após tecer considerações, inclusive históricas, acerca da remuneração dos dirigentes das sociedades (fls. 4 a 9), a consulente argumenta que “Não paira dúvida de que os rendimentos auferidos pelos administradores possuem longo tratamento distinto (...), sendo que a parte retributiva (*pro labore*) é considerada despesa e a participação em lucros é renda distribuída desta parcela (lucro)”. “(...) jamais se pode esquecer que se trata [o lucro] de grandeza econômica eventual, podendo ou não existir, portanto, não se pode estender a estas participações a natureza de remuneração retributiva” (fls. 9, 10 e 17).

3.2. Em adição, suscitando a diferenciação entre a participação nos lucros e nos resultados e que a eventualidade da verba paga a título de participação nos lucros se contrapõe à habitualidade (fls. 24 a 29), sustenta que o item 7 do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, afasta a hipótese de tributação, porque dispõe que as verbas recebidas a título de ganhos eventuais não integram o salário de contribuição (fls. 29).

4. Referenciando a legislação do Imposto sobre a Renda, a interessada ressalta que “(...) a evolução histórica do conceito de rendimentos pagos ao administrador construiu uma

distinção entre o rendimento advindo da contraprestação dos serviços – denominado *pro labore* – e da participação nos lucros”, que “(...) é [participação no lucro] um rendimento originado da relação econômica produtiva (...)”. “(...) A ressalva expressa do parágrafo único do art. 58 demonstra a imperatividade do legislador em deixar evidenciado que a participação nos lucros dos administradores não está associada às despesas de contraprestação que estes incorrem” (fls. 12 a 14 e 19 e 20). Citando o parágrafo único do art. 2º do Decreto-lei nº 1.814, de 28 de novembro de 1980, acrescenta que “O lucro é um rendimento gerado pela pessoa jurídica, mas sofre a tributação tanto nesta quanto na sua destinação para as pessoas físicas ou jurídicas que são sócias ou acionistas da primeira, bem como quando os dirigentes fazem jus à participação [no resultado] (...)” (fls. 14).

#### **Consulta (fls. 14).**

Compactua-se o conceito de que as atividades desenvolvidas pelo administrador frutos da contraprestação dos serviços – denominado *pro labore*, são despesas dedutíveis para fins do Imposto de Renda [IRPJ]. Da mesma forma, por serem contraprestação dos serviços (*pro labore*) recai a incidência da contribuição previdenciária.

De outro lado, os rendimentos recebidos pelo administrador a título de participação nos lucros, possui natureza própria de lucros e não se constitui despesa dedutível para fins do Imposto de Renda. Assim, por não ser fruto da contraprestação, não se constitui despesa dedutível, e possuindo natureza eventual, não pode haver incidência da contribuição previdenciária.

[destaques no original].

4.1. “(...) existindo contribuição social que incide sobre o lucro (CSLL), não se pode admitir que recaia outra contribuição sobre a mesma grandeza, exceto e convencionarmos que esta grandeza – participação nos lucros dos administradores – não é distribuição do lucro e sim parte da remuneração do administrador (*pro labore*) com todos os seus efeitos de plena dedutibilidade” (fls. 30).

4.2. Sugerindo a análise da contabilização e da tributação da remuneração pela contraprestação de serviços e da participação nos lucros de administradores (fls. 31 a 35), a consulente conclui:

#### **Consulta (fls. 35).**

Logo, se entendido que incide contribuição previdenciária na percepção de lucros pelos administradores, por haver previsão na legislação ordinária de que tal percepção possui conceito de remuneração retributiva, também deve ser reconhecido o direito de total dedutibilidade desta percepção e dos encargos previdenciários para fins de Imposto de Renda, já que não se pode estabelecer conceitos distintos para o mesmo fato.

5. Em relação às contribuições devidas à previdência social (fls. 10 a 13 e 20 a 24), a consulente também apresenta aspectos históricos e sustenta que o “(...) valor do custeio a cargo das empresas seria igual à quantia devida por tais segurados [que recebessem o *pro labore*], em suma, igual ao valor do *pro labore*” (fls. 12), inclusive, frisando que a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988, a partir da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, e os arts. 12, 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (considerando alterações promovidas pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999), “(...) são claros quanto à natureza retributiva que deve permear a remuneração recebida pelos administradores (...)” (fls. 23).

**Consulta (fls. 23 e 24).**

(...). A participação [no lucro da empresa] recai sobre a grandeza econômica que é o lucro e não a retribuição do trabalho assalariado ou o *pro labore* estatutário/assemblear, esta grandeza – Lucro – já é tributada pela Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pela Lei nº 7.689/88, (...).

(...) não havendo base para incidência sobre um rendimento originário do lucro (se existente – eventualidade) auferido por uma pessoa jurídica cuja parcela pode ou não (eventualidade) ser distribuída e/ou destinada aos administradores.

(...)

Havendo entendimento contrário, qual seja, de que a participação nos lucros do administrador é retribuição por serviços prestados, isto para fins de incidência da contribuição previdenciária, não pode subsistir o entendimento de que não se trata de despesa dedutível na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

6. Ao final a consulente questiona:

- a) “Podemos considerar que a participação nos lucros dos administradores caracteriza-se como uma distribuição da grandeza econômica posterior à produção do capital e trabalho, de caráter eventual, não prevalecendo a característica retributiva direta ou indireta?”
- b) “Conforme o art. 195, I, da CF/88 onde estabelece que a incidência da contribuição previdenciária deve incidir somente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, ou seja, incide sobre *pro labore* exclusivamente; o PRL (Participação do Resultado Sobre o Lucro), distribuído aos diretores, não deve sofrer a incidência de contribuição previdenciária por definição constitucional expressa?”
- c) “Ainda que se desconsidere as duas situações anteriores, podemos entender que remanesce o pleno caráter eventual da participação nos lucros dos administradores, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária nos termos da própria legislação?”
- d) “Assim, nesse caso específico de Participação do Resultado Sobre o Lucro (PRL) pago aos administradores, não há hipótese de incidência da contribuição previdenciária sobre esses pagamentos?”
- e) Caso os argumentos anteriores sejam afastados, admitindo-se a incidência da contribuição previdenciária na participação nos lucros dos administradores, por integrar este rendimento a remuneração dos administradores, então torna-se obrigatório também a total dedutibilidade desta percepção e dos encargos previdenciários para fins de apuração do Imposto de Renda?”

**Fundamentos**

7. Preliminarmente, convém enfatizar que o escopo único do instituto da consulta (IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013), objeto do presente processo, é fornecer ao

sujeito passivo a interpretação, adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

7.1. A mera irresignação com o comando que emana de dispositivo legal e a discussão ou contraposição doutrinária acerca de aspectos relacionados com a matéria cuja interpretação se encontra definida, de forma vinculante na RFB, refogem o âmbito do instituto da consulta. Importa esclarecer que cabe à consulente expor, em relação à norma tributária, a dificuldade interpretativa por ela enfrentada, sob pena de transmutar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade essa que é vedada ao órgão realizar. Nesse contexto, a consulente deve necessariamente identificar, na legislação, a dúvida em sua interpretação (art. 18, II e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013). Portanto, incabível a resposta aos questionamentos, nos termos em que apresentados às fls. 35 e 36 (item 6), porque, em essência, repisam a natureza argumentativa quanto ao raciocínio desenvolvido na consulta.

8. Em relação à necessária previsão estatutária para fins da percepção da participação no lucro da companhia, constata-se que, nos termos do art. 37 do estatuto social da consulente (fls. 39), com referência ao art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, há delimitação no sentido de que os diretores podem participar no lucro da companhia, desde que sejam atingidas metas fixadas pelo Conselho de Administração.

9. Note-se que a consulta é eficaz, contudo, o objeto da consulta deve ficar restrito ao tratamento tributário a ser dado à verba recebida pelos membros da diretoria a título de participação no lucro da consulente. Especificamente:

- a) em relação à incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias devidas pelas empresas; e
- b) quanto ao regramento dos ajustes ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), respectivamente.

9.1. Outro ponto a ser analisado é a dedutibilidade dos encargos compulsórios da empresa com a previdência social oficial, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10. Trata-se, em resumo, de matéria analisada nas Soluções de Consulta Cosit nº 368, de 18 de dezembro de 2014, e nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que vinculam a presente solução de consulta, nos termos do art. 8º, 9º, 22, 24, IV, e 27, § 2º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, e são disponibilizadas na página eletrônica da RFB: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>.

#### **IN RFB nº 1.396, de 2013.**

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

(...)

Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

11. Em relação à incidência da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social (Lei nº 8.212, de 1991), em razão do pagamento a membros da diretoria a título de participação no lucro da consulente, conclui-se da Solução de Consulta Cosit nº 368, de 2014, considerando que a base de cálculo do tributo e as parcelas que integram o salário-de-contribuição são definidas pela legislação tributária, que:

a) O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias; e

b) O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

#### **Solução de Consulta Cosit nº 368, de 2014.**

8. O art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, ao definir os segurados obrigatórios da Previdência Social, na alínea “a” do inciso I, indica os segurados que contribuem na qualidade de segurado empregado e, na alínea “f” do inciso V, os segurados que contribuem na qualidade de segurado contribuinte individual:

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

(...)

*V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

(...)

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa,*

*associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

(...) (sublinhou-se)

8.1. Note-se que, de acordo com as disposições acima reproduzidas, entre os segurados obrigatórios do regime geral de previdência social que contribuem na qualidade de empregado está o “diretor empregado” e, como contribuinte individual, o “diretor não empregado”.

9. O art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, também estipula, na alínea “a” do inciso I, que é segurado obrigatório da previdência social, como empregado, o diretor empregado e, na alínea “f” do inciso V, como contribuinte individual, o diretor não empregado. Esse dispositivo também define, em seus §§ 2º e 3º, quem é considerado diretor empregado e quem é considerado diretor não empregado, para fins de enquadramento como segurado obrigatório da previdência social (sublinhou-se):

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I – como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

(...)

*V - como contribuinte individual:*

(...)

*f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;*

(...)

*§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.*

*§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.*

(...)

9.1. Das disposições acima reproduzidas percebe-se que é segurado obrigatório da previdência social, como empregado, o diretor de sociedade anônima que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, é contratado ou promovido para o cargo de direção, mantendo as características inerentes à relação de emprego e, como diretor não empregado, o diretor de sociedade anônima que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, é eleito para exercer o cargo de direção, sem manter as características inerentes à relação de emprego.



10. O art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que define as contribuições a cargo da empresa sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, no seu § 2º, preceitua (sublinhou-se):

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

(...)

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

(...)

*§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.*

(...)

10.1. Por sua vez, o § 9º do art. 28, a que se refere o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, acima reproduzido, estabelece textualmente que não integra o salário-de-contribuição a PLR da empresa “quando paga ou creditada de acordo com a lei específica” (sublinhou-se):

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.*

(...)

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

(...)

10.2. A lei específica a que se refere a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é a Lei nº 10.101, de 2000, a qual se originou da conversão da Medida Provisória nº 1.982-77, de 23 de novembro de 2000. Abaixo, transcrevem-se os dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000, que têm relevância para o presente caso (destacou-se):

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*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.*

(...)

10.3. Como se vê, para ser implementada a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, ela deve ser “objeto de negociação entre empresa e seus empregados”, e o valor a ser pago em decorrência dessa participação “não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado”. Assim, não há dúvidas de que a PLR da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, se destina especificamente aos seus empregados.

11. Portanto, o diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. Caso ele exerça esse cargo mantendo as características inerentes à relação de emprego será enquadrado com segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integrará o seu salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

[destaques no original].

12. Em relação à incidência do IRPJ em decorrência do pagamento a membros da diretoria a título de participação no lucro da consultante, a Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017, destaca que “(...) a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas.” Em razão da expressa vedação definida pelo art. 463 do Decreto nº 3.000, 26 de março de 1999, conclui-se, na referida Solução de Consulta, que “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.”

13. Por outro lado, o entendimento aplicável ao IRPJ não pode ser estendido à CSLL uma vez que (i) a referida contribuição possui base de cálculo própria, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e (ii) não há dispositivos na legislação tributária que determinem a adição do valor pago a título de participações nos lucros aos administradores para fins de apuração do resultado ajustado, consoante item nº 85, do Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

#### **Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017.**

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).

(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 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 consultante 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.

14. Por fim, em relação à dedutibilidade da contribuição previdenciária paga pela empresa por causa da participação no lucro recebida pelo diretor não empregado, segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual (quando não é mantida as características inerentes à relação de emprego), tem-se que, nos termos do art. 344 do Decreto nº 3.000, de 1999, expressamente há previsão de que “Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. Trata-se de dispositivo que encontra amparo no art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

#### **Decreto nº 3.000, de 1999.**

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte

ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

14.1. Oportuno, ainda, transcrever excerto da Solução de Divergência Cosit nº 27, de 20 de dezembro de 2011, acerca da dedutibilidade dos encargos compulsórios da empresa com a previdência oficial, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

#### **Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2011.**

10. O inciso V do art.13 da Lei nº 9.249, de 1995 assim dispõe:

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

*(...)*

*V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;”*

*(...)*

12. À luz dos dispositivos transcritos acima, para solucionar a consulta, devemos inicialmente demarcar o que se consideram “contribuições compulsórias” em nosso ordenamento jurídico, as quais são, de plano, dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Estas seriam justamente as mencionadas no art. 195 da Constituição Federal de 1988, quais sejam:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo*

*sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”*

[grifado].

15. Ressalta-se que estende-se à CSLL o mesmo tratamento tributário aplicável ao IRPJ em virtude de previsão normativa expressa no art. 50 da Instrução Normativa nº SRF nº 390, de 2004, na data do protocolo da consulta. Atualmente, a autorização para dedutibilidade dos tributos pagos, segundo o regime de competência, pela pessoa jurídica na determinação do resultado ajustado encontra-se no art. 131 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Art. 131. As despesas realizadas com o pagamento de tributos são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a V do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

16. Portanto, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ainda que inexista a possibilidade de dedução da participação dos diretores estatutários nos resultados da sociedade, no que diz respeito ao IRPJ (ver itens 7 a 9 da Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017), é necessário esclarecer que, nos termos do art. 344 do Decreto nº 3.000, de 1999, c/c art. 131 da IN RFB nº 1.700, de 2017, é dedutível a contribuição previdenciária devida pela empresa em consequência da participação no lucro atribuída ao diretor não empregado, segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual (quando não é mantida as características inerentes à relação de emprego).

## Conclusão

17. Considerando todo o exposto, responde-se à consulente que:

a) O diretor estatutário que não mantenha as características inerentes à relação de emprego é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias (ver Solução de Consulta Cosit nº 368, de 2014).

b) 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 aos diretos estatutários, independentemente de serem empregados ou não. As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL (ver Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017).

c) Para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ainda que inexistia a possibilidade de dedução da participação dos diretores estatutários nos resultados da sociedade, no que diz respeito ao IRPJ (ver itens 7 a 9 da Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017), tem-se que, nos termos do art. 344 do Decreto nº 3.000, de 1999, c/c art. 131 da IN RFB nº 1.700, de 2017, é dedutível a contribuição previdenciária (tributo) devida pela empresa em consequência da participação no lucro atribuída ao diretor não empregado, que é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual.

À consideração superior.

*Assinado digitalmente*  
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da RFB – Disit/SRRF06

De acordo. Encaminhe-se às Coordenadoras da Cotir e da Copen.

*Assinado digitalmente*  
FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dirpj

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Cotir

**Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

*Assinado digitalmente*  
**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit