



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 16327.720947/2023-92

ACÓRDÃO 1302-007.649 – 1^a SEÇÃO/3^a CÂMARA/2^a TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 16 de dezembro de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE BANCO BRADESCO S.A.

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

REMUNERAÇÃO VARIÁVEL DE ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

A vigência do art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei no 5.844/1943 foi confirmada pelo art. 368, parágrafo único, I, do Decreto n. 9.580, de 2018.

Fica vedado aos membros das Turmas de Julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas, e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão, Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, o auto de infração de **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ** (a fls. 3 e segs.), lavrado em face do Banco Bradesco S.A. (Bradesco), pelo qual foi reduzido em R\$ 186.593.700,00 o prejuízo fiscal declarado (R\$ 5.275.981.593,76) do fato gerador de 31/12/2018 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES

INFRAÇÃO: REMUNERAÇÕES INDEDUTÍVEIS ATRIBUÍDAS AOS ADMINISTRADORES

Remuneração por desempenho atribuída a administradores, que não correspondem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração.”.

A contribuinte, Bradesco, impugnou o lançamento e a **20ª Turma da DRJ08** a julgou improcedente, no **Acórdão n. 108-045.603 de 05/12/2024** (a fls. 195 e segs.), cuja ementa foi assim exarada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

DIRIGENTES. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis na determinação do lucro real a remuneração a dirigentes da pessoa jurídica que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, por expressa disposição legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

REVOGAÇÃO TÁCITA DE ATO LEGAL RECEPCIONADO POR NORMAS REGULAMENTARES. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DE EFICÁCIA EM SEDE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Os órgãos administrativos de julgamento estão obrigados a cumprir a legislação tributária, inclusive os atos normativos expedidos pelos órgãos superiores, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo o afastamento de tais normas sob argumento de ilegalidade, revogação ou derrogação.

O Bradesco tomou ciência do Acórdão n. 03-087.641 em 13/12/2024 (termo a fls. 205) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 209 e segs.) em 13/01/2025 (Termo a fls. 208), no qual aduz as suas razões de defesa, as quais estão assim sintetizadas no recurso:

II — PRINCIPAIS ARGUMENTOS DO RECORRENTE

(a) Nulidade do Acórdão Recorrido (tópico III): a DFtI cerceou o direito de defesa do Recorrente por deixar de analisar o argumento relativo à possibilidade de dedução das despesas com remuneração variável, pagas a Administradores, sob a ótica do art. 311 do RIR/18 (item 11.1 da Impugnação);

(b) Da Necessidade, Normalidade e Usualidade da Remuneração Variável (tópico IV.1): as remunerações variáveis pagas a administradores e diretores observam os requisitos gerais de dedutibilidade previstos no art. 311 do RIR/18, pois são necessárias, usuais e normais;

(c) Da Revogação Táctica da Vedação à Dedutibilidade da Remuneração Variável de Administradores (tópico IV.2): o Recorrente demonstrará que o art. 43, § 1º, "b" e "d", do Decreto-lei no 5.844/1943, que fundamenta a autuação e o acórdão recorrido, foi tacitamente revogado pelo art. 47, caput e § 5º, da Lei no 4.506/1964, que prevê a dedutibilidade integral das remunerações pagas a administradores e dirigentes.

Além disso, será abordado que a incompatibilidade entre referidos dispositivos foi admitida pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") nos autos do REsp no 1.746.268/SP, que reconheceu a dedutibilidade da remuneração variável paga a administradores, cujo entendimento vem sendo aplicado em outros julgados do Tribunal Superior e em diversas decisões de Tribunais Regionais Federais ("TRF"); e

(d) Subsidiariamente: Da Observância ao Limite de 20% do Capital Social Previsão do Art. 5º, § 2º do Decreto-Lei nº 5.844/43 (tópico IV.3): caso se entenda que o 43, § 1º, do Decreto-lei no 5.844/1943 não tenha sido revogado, deve ser aplicado o limite objetivo de restrição previsto em seu inciso "c", pois ele permite a dedução da remuneração paga a administradores, desde que ela não ultrapasse 20% do capital social integralizado."

A fls. 322, consta o seguinte despacho da DEINF/SP:

“ A empresa acima identificada foi cientificada do resultado do Acórdão de Impugnação eletronicamente por abertura de mensagem em 13/12/2024

(fl. 205) e apresentou Recurso Voluntário tempestivamente em 13/01/2025 (fls. 207/317).

Diante do acima exposto e estando o processo Suspenso por julgamento Extrato do Processo (fls. 320/321), proponho o encaminhamento do Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento.”

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, relator.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

A recorrente sustenta que teve o seu direito de defesa cerceado, pois a decisão de piso deixou de analisar o argumento relativo à possibilidade de dedução das despesas com remuneração variável, pagas a Administradores, sob a ótica do art. 311 do RIR/18 (item 11.1 da Impugnação).

Vale trazer á colação o trecho da impugnação citado pela recorrente, *in verbis*:

“11. A regra geral de dedutibilidade se encontra prevista no art. 311 do RIR/18, o qual determina que despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A regra geral é a da dedutibilidade de todas as despesas relacionadas à atividade operacional da pessoa jurídica. Entretanto, o RIR/18 estabeleceu balizadores para impor alguns limites, ou melhor, condições, para o adequado reconhecimento da dedução de determinadas despesas para fins de apuração do IRPJ devido. As condições podem ser sintetizadas em três:

(i) a despesa deverá ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora...”.

Ora, não há nesse parágrafo um argumento a ser enfrentado pela decisão de piso, mesmo porque a própria impugnante acertadamente afirmava que a regra do art. 311 do RIR/18, cuja base legal é o art. 47 da Lei 4.506/64, é uma norma geral sobre a dedutibilidade de despesa e que há outros limites impostos pela legislação tributária.

Ademais, cabe alertar que o julgador “não está obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a

um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão”, conforme entendimento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, se não vejamos:

AgRg no RECURSO ESPECIAL N° 1.130.754 - RS (2009/0122490-9)
RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
AGRAVANTE : VITASSIR ÂNGELO FERRAREZE
ADVOGADO : LUIZ JUAREZ NOGUEIRA DE AZEVEDO E OUTRO(S)
AGRAVADO : DARCI ÂNGELO TICIANI
ADVOGADO : CAITANO GATTO
EMENTA

1. A leitura do acórdão evidencia que a decisão foi proferida de maneira clara e precisa, contendo fundamentos de fato e de direito suficientes para uma prestação jurisdicional completa. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

(...)

Assim, cabia ao Colegiado *a quo* se pronunciar sobre a vigência do art. 43, § 10, "b" e "d", do Decreto-lei no 5.844/1943 e isso foi feito, sendo que, ao concluir que a norma específica vigorava, não havia por que se pronunciar sobre a norma geral. Ou seja, ao concluir que a norma específica estava em vigor, automaticamente estava afastada a aplicação da norma geral.

Posto isso, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada.

DO MÉRITO

O primeiro ponto da defesa reside na alegação de que as remunerações variáveis pagas a administradores e diretores observam os requisitos gerais de dedutibilidade previstos no art. 311 do RIR/18, pois são necessárias, usuais e normais.

Ora, conforme já dito, a regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/64 não ilide a aplicação de outras normas legais que limitem a dedutibilidade de algumas despesas. Assim, o art. 47 traz condições para que despesas em geral sejam dedutíveis, mas não significa que, uma vez observadas tais condições, as despesas sejam necessariamente dedutíveis das bases tributáveis.

Por exemplo, ninguém discute que uma despesa com royalties possa ser necessária, usual e normal, mas nada impediu que o legislador limitasse a sua dedutibilidade, para evitar evasões fiscais e cambiais (essa última àquela época), como muito bem exposto por Noé Winkler, *in Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos da Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda. Retrospectiva. Imposto de Renda – Estudos n. 5*. São Paulo: ed. Resenha Tributária, p. 471.

Bulhões Pedreira (*in Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*, Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC, 1979, p. 202) coloca com bastante razão que a limitação de dedutibilidade das remunerações pagas a administradores da pessoa jurídica é tradicional na legislação do imposto

de renda, pois se origina de uma época em que predominavam as pequenas sociedades de pessoas, sendo que essas normas visavam que não se distribuísse lucros como remuneração dedutível. É verdade que ele também faz uma crítica a manutenção de tais normas com o aumento de empresas de médio e grande porte e de administradores profissionais, mas, em momento nenhum sustenta que houve a revogação do art. 43, § 1º, "b" e "d", do Decreto-lei no 5.844/1943 pelo art. 47 da lei 4.506/64.

En passant, vale salientar, no que tange ao IRPF, que poder-se-ia alegar que não poderia subsistir, após a Constituição Federal de 1988 (CF/88), a lei que instituiu o imposto de renda cedular, ou seja, o Decreto-lei n. 5.844/1943, já que tal sistema de tributação da renda ofende os princípios constitucionais da generalidade e universalidade. Ocorre que o Decreto-lei n. 5.844/1943 veio tendo seus artigos revogados desde 1947 (Lei n. 154/47), sendo que, com a entrada em vigor da CF/88, fez necessário extinguir o imposto cedular de vez, o que foi feito pela Lei n. 7.713, de 22/12/1988, que introduziu o imposto de renda global sintético. Todavia, mesmo assim, não houve a revogação dos artigos do DI 5.844/43 que ainda vigoravam. Aliás, nem mesmo os dispositivos que dispunham sobre as cédulas foram revogados pela Lei n. 7.713/88, por exemplo, o art 6º do DL 5.844/43 que regulava a cédula D era a base legal do art. 150, § 2º, I, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), e, se não consta mais do novo RIR/18, deve-se muito mais as alterações no direito empresarial promovidas pela Lei n. 10.406/02.

Com relação ao art. 43 do DI 5.844/43, a situação ainda é mais tranquila, pois esse decreto-lei era dividido em duas partes, sendo que o art. 43 estava nas Segunda Parte que disciplinava o IRPJ. Além disso, o art. 43, § 1º, "b" e "d", do Decreto-lei no 5.844 era a base legal do art. 357, parágrafo único, I, do RIR/99 e é, hoje, base legal do art. 368, parágrafo único, I, do atual RIR/18.

Ou seja, em suma, o acolhimento do pleito da recorrente de considerar o indigitado art. 43 revogado pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 implicaria, ainda que pela via oblíqua, que este Colegiado afastasse a aplicação do art. 368, parágrafo único, I, do Decreto n. 9.580, de 2018, o que está vedado pelo art. 98 do Regimento Interno do CARF (*Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*).

De qualquer sorte, ainda que não houvesse tal vedação, não seria o caso de este Colegiado entender que teria ocorrido a revogação do art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei n. 5.844/43 pelo caput e § 5º do art. 47 da Lei n. 4.506/64.

Primeiro, conforme já dito, o art. 47 da Lei 4.506/64 é uma norma geral sobre a dedutibilidade de despesa que não veda a imposição de outros limites a dedutibilidade impostos pela legislação tributária, como, por exemplo, as vedações a dedutibilidade de despesas no art. 13 da Lei n. 9.249/95 e a limitação estabelecida no art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei no 5.844/1943 que fundamentou a autuação.

Segundo, o § 5º do art. 47 da Lei n. 4.506/64 não dispõe que o pagamento de qualquer natureza a sócio ou dirigente seja necessariamente dedutível, pois apenas estabelece os meios de prova da prestação de serviço, transação ou operação para que o pagamento possa ser dedutível, logicamente, desde que a legislação tributária admita a dedução.

No que toca à alegação de que o “*Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) nos autos do REsp n. 1.746.268/SP, ... reconheceu a dedutibilidade da remuneração variável paga a administradores*”, vale pontuar que esta decisão não vincula este Colegiado. Ademais, os fundamentos do referido julgado são pouco convincentes, se não vejamos o seguinte trecho da fundamentação do voto condutor:

Todavia, o exame atento da legislação de regência do Imposto sobre a Renda revela que os vetustos requisitos da periodicidade – mensal –, bem como da constância do numerário desembolsado – fixo –, voltados à restrição da dedutibilidade do pagamento dos honorários de administradores e conselheiros de empresas, não mais se verificam porque: (i) os arts. 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 foram revogados pelo art. 88, XIII, da Lei n. 9.430/1996; e (ii) desnecessário a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ.

Ora, quem estabeleceu a condição de ser “fixo e mensal” foi o art. 43 do DL 5.844/43, pois os arts. 29 e 30, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 estabeleceram limites quantitativos de valor mensal, razão pela qual a revogação desses últimos em nada atinge a condição estabelecida por aquele (art. 43). Quanto à segunda alegação, cabe salientar que, aprioristicamente, royalties, brindes, *fringe benefits*, alimentação de sócios tudo isso seria dedutível sem limitação se a lei não impusesse os limites e vedações que impõe.

Causa espécie, também, que a referida decisão considere vigente o art. 5º do DL 5.844/43 que trata da antiga cédula C da declaração de pessoa física, por não ter sido expressamente revogado, mas, como já dito, o imposto cedular teve de ser extinto porque era incompatível com os princípios constitucionais da generalidade e universalidade. Por sua vez, o art. 43 em tela é considerado tacitamente revogado ainda que não conflite com nenhuma norma posterior.

Por último, também não deve prosperar o pedido alternativo da recorrente de que deva ser aplicado o art. 5º, § 2º do Decreto-Lei nº 5.844/43, para permitir a dedução da remuneração variável paga a administradores, desde que ela não ultrapasse 20% do capital social integralizado. Ora, o art. 5º, §2º, do DL nº 5.844/43 trata de imposto de renda da pessoa física e do que devia a época ser tributado na Cédula C, não trata de condições de dedutibilidade de despesa da pessoa jurídica. O fato de, à época, o administrador só poder tributar pela Cédula C a remuneração recebida até o montante de 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 120.000,00

anuais, não significa que a remuneração paga pela pessoa jurídica pudesse ser dedutível se não fosse “fixa e mensal”.

Assim, trata-se de uma vetusta norma que talvez já devesse ter sido revogada, mas não o foi, nem expressa nem tacitamente, razão pela qual não pode esse Colegiado afastar a sua aplicação, por força do art. 98 do RICARF, mormente quando o art. 368, parágrafo único, I, do Decreto n. 9.580, de 2018, confirma que o art. 43, § 1º, "b", do Decreto-lei n. 5.844/1943 continua em vigor.

Por último, a interpretação de que a alínea “b” do § 1º do art. 43 do DL 5.844/43 só atingiria a retirada feitas por sócios não procede, pois, primeiro, o dispositivo não limita sua aplicação a sócios; segundo, concluir que se limitaria apenas aos sócios porque é utilizado o termo “retirada” decorre de uma interpretação forçada e incabível, pois a parte final desse dispositivo deixa claro que o termo retirada está sendo utilizado em um sentido muito mais largo, tanto que dispõe que essas retiradas só serão dedutíveis se corresponderem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços, o que por óbvio também torna indeudável a remuneração variável de dirigentes.

Em face do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior