



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1742852 - RS (2018/0121486-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : BETTANIN INDUSTRIAL SOCIEDADE ANONIMA
ADVOGADA : JULIANA CRISTINA MARTINELLI RAIMUNDI E OUTRO(S) - SC015909
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. LEI N. 11.196/2005. DISPÊNDIOS COM PESQUISA TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESPESA OPERACIONAL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA DA LEGISLAÇÃO DO IRPJ. DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em sede de remessa necessária e apelação, denegou a ordem requerida em mandado de segurança, reformando a sentença concessiva, que reconhecia o direito de incluir no incentivo fiscal estabelecido pela Lei n. 11.196/2005 os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se o valor pago a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica constitui despesa operacional passível de inclusão no incentivo fiscal criado pela Lei n. 11.196/2005, a influir na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A Lei n. 11.196/2005, conhecida como "Lei do Bem", admite a exclusão do lucro líquido, a repercutir na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de até 80% dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ.

4. A legislação do IRPJ, incluindo atos infralegais como decretos regulamentares (art. 96 do CTN), classifica a PLR como despesa operacional dedutível da base de cálculo do lucro real,

conforme o art. 58, I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, e arts. 359 e 462 do revogado Decreto n. 3.000/1999 (equivalente aos arts. 371 e 526 do atual Decreto n. 9.580/2018).

5. A Lei n. 6.404/1976, em seu art. 187, VI, adota um critério residual de escrituração da participação dos empregados nos lucros e resultados para efeito de apuração do lucro líquido final da sociedade, a compor lançamento individualizado e em etapa subsequente à contabilização das despesas operacionais à provisão para o imposto de renda, somente quando não se caracterizar despesa.

6. O art. 177, § 2º, da LSA preconiza que "a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras". Assim, há de prevalecer sobre as regras contábeis a classificação como despesa operacional da PLR decorrente da legislação tributária do IRPJ, bastando que se observem os respectivos pressupostos legais para tal fim.

7. Portanto, a verba de participação nos lucros e resultados (PLR) paga às pessoas envolvidas nos trabalhos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica pode ser deduzida do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, a integrar o incentivo fiscal constituído pela Lei n. 11.196/2005, em virtude da equiparação a despesa operacional, para fins de apuração do lucro real, pela legislação do IRPJ.

IV. DISPOSITIVO E TESE

8. Recurso provido para restabelecer a sentença concessiva da segurança.

Tese de julgamento:

Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica integram o benefício fiscal instituído pela Lei n. 11.196/2005, porquanto equiparáveis a despesa operacional pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), sendo dedutíveis do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos relevantes citados:

Lei n. 11.196/2005, arts. 17, I, e 19; Lei n. 10.101/2000, art. 3º, § 1º; Decreto-Lei n. 1.598/1977, art. 58, I; Decreto n. 3.000/1999, art. 359; Decreto n. 9.580/2018, art. 371; Lei n. 6.404/1976, arts. 177, § 2º, 187, VI.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de dezembro de 2025.

MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1742852 - RS (2018/0121486-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : BETTANIN INDUSTRIAL SOCIEDADE ANONIMA
ADVOGADA : JULIANA CRISTINA MARTINELLI RAIMUNDI E OUTRO(S) - SC015909
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. LEI N. 11.196/2005. DISPÊNDIOS COM PESQUISA TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESPESA OPERACIONAL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA DA LEGISLAÇÃO DO IRPJ. DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em sede de remessa necessária e apelação, denegou a ordem requerida em mandado de segurança, reformando a sentença concessiva, que reconhecia o direito de incluir no incentivo fiscal estabelecido pela Lei n. 11.196/2005 os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se o valor pago a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica constitui despesa operacional passível de inclusão no incentivo fiscal criado pela Lei n. 11.196/2005, a influir na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A Lei n. 11.196/2005, conhecida como "Lei do Bem", admite a exclusão do lucro líquido, a repercutir na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de até 80% dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ.

4. A legislação do IRPJ, incluindo atos infralegais como decretos regulamentares (art. 96 do CTN), classifica a PLR como despesa operacional dedutível da base de cálculo do lucro real,

conforme o art. 58, I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, e arts. 359 e 462 do revogado Decreto n. 3.000/1999 (equivalente aos arts. 371 e 526 do atual Decreto n. 9.580/2018).

5. A Lei n. 6.404/1976, em seu art. 187, VI, adota um critério residual de escrituração da participação dos empregados nos lucros e resultados para efeito de apuração do lucro líquido final da sociedade, a compor lançamento individualizado e em etapa subsequente à contabilização das despesas operacionais à provisão para o imposto de renda, somente quando não se caracterizar despesa.

6. O art. 177, § 2º, da LSA preconiza que "a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras". Assim, há de prevalecer sobre as regras contábeis a classificação como despesa operacional da PLR decorrente da legislação tributária do IRPJ, bastando que se observem os respectivos pressupostos legais para tal fim.

7. Portanto, a verba de participação nos lucros e resultados (PLR) paga às pessoas envolvidas nos trabalhos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica pode ser deduzida do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, a integrar o incentivo fiscal constituído pela Lei n. 11.196/2005, em virtude da equiparação a despesa operacional, para fins de apuração do lucro real, pela legislação do IRPJ.

IV. DISPOSITIVO E TESE

8. Recurso provido para restabelecer a sentença concessiva da segurança.

Tese de julgamento:

Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica integram o benefício fiscal instituído pela Lei n. 11.196/2005, porquanto equiparáveis a despesa operacional pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), sendo dedutíveis do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos relevantes citados:

Lei n. 11.196/2005, arts. 17, I, e 19; Lei n. 10.101/2000, art. 3º, § 1º; Decreto-Lei n. 1.598/1977, art. 58, I; Decreto n. 3.000/1999, art. 359; Decreto n. 9.580/2018, art. 371; Lei n. 6.404/1976, arts. 177, § 2º, 187, VI.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por BETTANIN INDUSTRIAL SOCIEDADE ANÔNIMA contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Na origem, a recorrente impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS, a fim de reconhecer (i) o direito à exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) aos trabalhadores envolvidos nos projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, a influir no incentivo fiscal instituído pela Lei n. 11.196/2005, bem como reconhecer (ii) o direito à compensação do respectivo montante pago indevidamente.

Foi proferida sentença concessiva da ordem, declarando-se *"o direito da impetrante [de] computar na base de cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei n. 11.196/2005 os valores pagos a título de PLR ao pessoal envolvido no projeto de inovação tecnológica, escriturados como despesas operacionais de acordo com a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica"*; e o direito à compensação do montante recolhido nos 5 (cinco) anos anteriores à propositura da demanda (e-STJ, fls. 485-490).

Em sede de remessa necessária e de apelação, interposta pela recorrida FAZENDA NACIONAL, a Segunda Turma do TRF da 4ª Região deu-lhes provimento, a fim de denegar a segurança, nos termos do acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. INCENTIVOS FISCAIS. LEI Nº 11.196/2005, ARTS. 17 A 19. IN RFB Nº 1.187 /2011. IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO.

O lucro ou prejuízo operacional é aferido em etapa anterior à aferição do resultado do exercício e à da aferição das participações nesse resultado. As participações no resultado do exercício são aferidas depois da aferição do resultado do exercício e do lançamento da provisão para o imposto de renda. A legislação comercial e a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica não comportam a classificação das participações no resultado do exercício como despesas operacionais. A literatura contábil também não a comporta.

As participações no resultado não são necessárias para vender os produtos, administrar a empresa ou financiar suas operações. Logo, não há como enquadrá-las como despesas operacionais. Aliás, elas sequer se caracterizam como despesas, nos termos da Lei nº 6.404/76, art. 187, VI.

Apenas os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do imposto de renda podem ser deduzidos, do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real.

As participações no resultado do exercício não se inserem na categoria de despesas e, muito menos, na categoria de despesas operacionais. Logo, elas não podem ser consideradas para fins de aferição do incentivo previsto nos artigos 17 e 19 da Lei nº 11.196/2005. (e-STJ, fl. 492)

Os embargos de declaração opostos pela demandante foram rejeitados.

Nas razões do recurso especial (e-STJ, fls. 528-546), interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, a recorrente alega violação aos arts. 140, 489, II, § 1º, IV, e 1.022, I e II, do CPC/2015; 17 e 19 da Lei n. 11.196/2005; 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000; 359 e 462 do Decreto n. 3.000/1999; e 97 do CTN.

Sustenta, em caráter preliminar, a ocorrência de negativa de prestação jurisdicional, visto que a Corte de origem não se manifestou sobre os arts. 3º da Lei n. 10.101/2000 e 359 e 462 do Decreto n. 3.000/1999, que amparam a procedência do seu pedido.

No mérito, defende que, *"além da existência de legislação específica reconhecendo que a participação nos lucros e resultados (PLR) para fins de apuração do lucro real é considerada como sendo uma despesa operacional dedutível, o mesmo fundamento é encontrado no próprio Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99"* (e-STJ, fl. 535).

Assevera que o art. 187 da Lei n. 6.404/1976 estabelece os elementos de uma demonstração do resultado do exercício (DRE), mas não a sua natureza para fins de apuração do IRPJ. Além disso, a Lei n. 11.638/2007, que modificou a redação do inciso VI do referido art. 187, foi expressa ao estabelecer a neutralidade tributária de suas modificações, a afastar a adequação formal da DRE da repercussão na carga tributária a ser suportada pelas sociedades contribuintes, o que foi cancelado pelas subsequentes Leis n. 11.941/2009 (art. 16) e n. 12.973/2014 (art. 58).

Argumenta que a Instrução Normativa n. 1.187/2011, ao admitir a dedutibilidade apenas dos salários e encargos sociais e trabalhistas e vedar igual direito, no que tange ao valor de participações nos lucros e resultados pago aos respectivos empregados, restringiu, indevidamente, o benefício previsto em lei específica, devido pelo pagamento dos funcionários envolvidos nos projetos de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológicas, a caracterizar a sua ilegalidade.

Contrarrazões às fls. 572-584.

Recurso extraordinário às fls. 549-561 (e-STJ).

É o relatório.

VOTO

O propósito recursal consiste em definir se o valor pago a título de participação nos lucros e resultados (PLR) pago aos trabalhadores envolvidos em projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica constitui despesa operacional passível de inclusão no incentivo fiscal criado pela Lei n. 11.196/2005, a influir na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

1. Prequestionamento ficto

Quanto à violação ao art. 3º da Lei n. 10.101/2000, a despeito da oposição de embargos de declaração ao acórdão recorrido do TRF da 4ª Região, persistiu a omissão no respectivo aresto sobre esse dispositivo legal relevante ao desate da controvérsia, a atrair a aplicação do art. 1.025 do CPC/2015, que admite o prequestionamento ficto em tal situação.

Nesse sentido: REsp n. 2.064.473/RS, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julga do em 22/10/2025, DJEN de 28/10/2025; e REsp n. 2.177.993/PR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 17/6/2025, DJEN de 27/6/2025.

2. Negativa de prestação jurisdicional (arts. 489 e 1.022 do CPC/2015)

Relativamente às demais matérias objeto de embargos de declaração (arts. 359 e 462 do RIR - Decreto n. 3.000/1999), ainda que subsista a omissão no aresto combatido, recai prescindível a devolução dos autos à origem, para o saneamento do vício, porquanto favorável à recorrente o resultado de mérito do presente reclamo.

A propósito, o art. 282, § 2º, do CPC/2015 enuncia que, "quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".

3. Possibilidade de inclusão da participação nos lucros e resultados (PLR) no benefício fiscal instituído pela Lei n. 11.196/2005

Com efeito, a Lei n. 11.196/2005 (comumente denominada Lei do Bem) instituiu "o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES e o Regime Especial de Tributação para Serviços de *DATACENTER* – REDATA", prescrevendo, no que pertine ao caso, em seus arts. 17, I, e 19 da Lei n. 11.196/2005, o que se segue:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - **dedução**, para efeito de apuração do lucro líquido, **de valor correspondente à soma dos dispêndios** realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica **classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ** ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo; (sem grifo no original)

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, **a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL**, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da **soma dos dispêndios**

realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, **classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.**

§ 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento. (sem grifo no original)

Da leitura desses dispositivos legais, verifica-se, em síntese, a possibilidade de a pessoa jurídica que tenha se habilitado ao REPES e ao REDATA excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, **até 80% dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (P&D) classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.**

No âmbito infralegal, esses dispositivos legais foram regulamentados pela Instrução Normativa RFB n. 1.187/2011, que assim dispõe, especialmente em seus arts. 4º e 5º:

Art. 4º **A pessoa jurídica poderá deduzir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), ou como pagamento** na forma prevista no § 1º.

[...]

Art. 5º Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios:

I - **os salários e os encargos sociais e trabalhistas** de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º;

II - a capacitação de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviços de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º.

§ 1º Para fins deste artigo, poderão ser considerados como dispêndios os custos com pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, sem dedicação exclusiva, desde que:

I - conste expressamente em seu contrato de trabalho o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador;

II - a empresa possua, para o projeto incentivado, controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas.

§ 2º Na hipótese do § 1º, só poderão ser computadas como dispêndios na forma do caput do art. 4º as horas efetivamente trabalhadas no projeto incentivado.

§ 3º Não serão considerados para fins do incentivo previsto neste capítulo:

I - os valores pagos a título de remuneração indireta;

II - os gastos com pessoal de serviços auxiliares, ainda que relacionados com as atividades de inovação tecnológica, inclusive as despesas:

a) dos departamentos de gestão administrativa e financeira; e

b) de segurança, limpeza, manutenção, aluguel e refeitórios. (sem grifo no original)

Concernente à legislação do IRPJ, destaque-se o art. 58, I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, de seguinte teor:

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;

A Lei n. 10.101/2000 estabelece que "a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados" (art. 2º, caput), não substituindo ou complementando a remuneração devida a qualquer empregado nem constituindo base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade (art. 3º, *caput*).

Acrescenta que, "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" (art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, sem grifo no original).

No mesmo sentido, é a redação dos arts. 359 e 462 do revogado Decreto n. 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999) - atuais arts. 371 e 526 do Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018):

Decreto n. 3.000/1999:

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. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58) :

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

II - 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 assembleia de acionistas ou sócios quotistas; (sem grifo no original)

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

Decreto n. 9.580/2018:

Art. 371. Para fins de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou nos resultados, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, no próprio exercício de sua constituição (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou nos resultados da empresa em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 2º).

[...]

Art. 526. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, **caput**):

I - asseguradas as debêntures de sua emissão; e

II - atribuídas aos seus empregados, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou do contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, e no art. 371. (sem grifo no original)

Como se vê, a legislação do IRPJ – na qual se insere não apenas a lei como também os atos infralegais, a exemplo dos decretos regulamentares (art. 96 do CTN) –, além de permitir a exclusão do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, da PLR paga pela pessoa jurídica empregadora (art. 58, I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977), assegurou o direito de dedução dessa verba (PLR) como despesa operacional, também para fins de apuração do lucro real (Lei n. 10.101/2000, art. 3º, § 1º; RIR/1999, arts. 359 e 462; e RIR/2018, arts. 371 e 526), não integrando, portanto, a base de cálculo do IRPJ.

A par dessas premissas, descabe perquirir o enquadramento dessa verba no conceito de despesa operacional dado pela legislação empresarial ou contábil, para fins de apuração do lucro real, quando a pessoa jurídica fizer tal opção, sob pena de malferimento à legislação tributária, a qual expressamente lhe assegurou esse direito.

Aliás, convém registrar que o lucro líquido como fator de definição do lucro real estabelecido pela legislação tributária não é igual ao da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), consoante a lição doutrinária de Edmar Oliveira Andrade Filho, assim delimitada:

A expressão lucro líquido constante do enunciado linguístico do art. 248 do RIR/99 não coincide, em termos semânticos, com o conceito de "lucro líquido" previsto no art. 191 da Lei nº 6.404/76. São expressões que têm a mesma grafia, mas designam diferentes aspectos da realidade. O lucro líquido, como definido pela Lei nº 6.404/76, é o resultado do exercício menos as seguintes parcelas: (a) o valor dos prejuízos acumulados; (b) o valor da provisão para o Imposto de Renda; e (c) o valor das participações nos lucros atribuídas a administradores, empregados, partes beneficiárias, fundos de previdência ou assistência de empregados e debêntures. Assim, dois elementos que são considerados para efeito de determinação do lucro líquido pela lei societária não são considerados pela legislação do Imposto de Renda. São eles: (a) os prejuízos acumulados; e (b) a provisão para o Imposto de Renda.

Portanto, o lucro líquido que é base para determinação do lucro real não é o mesmo da Lei nº 6.404/76, nada obstante o fato de que ambos devam ser determinados segundo os mesmos critérios. **De plano, fica claro que as normas que determinam os critérios de apuração do lucro societário têm um propósito e as normas fiscais têm outros**, nada obstante trabalhem com a mesma matéria-prima, isto é, recortam a mesma porção da realidade.

Ao valor do "lucro líquido" devem ser feitos ajustes positivos (adições) e negativos (exclusões ou compensações) segundo a qualificação que é dada por um vasto conjunto de normas jurídicas que estabelecem critérios gerais relativos: (a) à dedutibilidade de despesas, custos e perdas em geral; (b) à retirada de certos acréscimos patrimoniais do campo de incidência do imposto; e (c) à imputação temporal de cifras positivas ou negativas.

(*Imposto de renda das empresas* – 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2008, pp. 26-27, sem grifo no original)

Dentro desse contexto, a LSA preceitua que lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190 (art. 191). Discrimina, ainda, a demonstração do resultado do exercício (DRE), de suma importância para a apuração do lucro líquido final da sociedade, nos termos do seu art. 187, assim redigido:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º (Revogado). (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007) (sem grifo no original)

Depreende-se desse dispositivo legal, que a determinação desse lucro líquido perpassa pela aferição sucessiva da receita bruta, da receita líquida, do lucro bruto, do lucro ou prejuízo operacional, do resultado do exercício antes do imposto de renda, do resultado do exercício depois do imposto de renda, após o qual calculam-se as participações estatutárias dos empregados (arts. 189 e 190 da LSA), declarando-se, finalmente, o lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Nesse sentido, lecionam José Edwaldo Tavares Borba e Rodrigo Tavares Borba:

A demonstração do resultado do exercício destina-se a apresentar o processo de formação do resultado, desde a receita bruta da empresa até o lucro líquido final.

A *receita bruta* representa o faturamento da sociedade. Do seu montante deduzem-se abatimentos e impostos, chegando-se à *receita líquida*. Desta, retiram-se os custos das mercadorias e serviços vendidos, de modo a alcançar-se o *lucro bruto*. Vêm então as despesas com as vendas, os encargos financeiros e as despesas gerais e administrativas, chegando-se ao *lucro ou prejuízo operacional*.

O lucro ou prejuízo operacional exprime o efeito da atividade própria da sociedade. A este, todavia, se somam e se deduzem, respectivamente, as outras receitas e despesas, vale dizer, aquelas que não provierem da atividade

normal da empresa, mas sim de efeitos outros, como acontece, por exemplo, com os rendimentos obtidos no mercado financeiro, chegando-se ao *resultado do exercício antes do imposto de renda*. **Calculado o imposto de renda e feita a respectiva provisão, tem-se o resultado depois do imposto de renda. Cumpre agora subtrair do resultado, nos termos do disposto no art. 189, os prejuízos acumulados, caso existam. Passa-se, subsequentemente, ao cálculo das participações estatutárias de empregados, as quais deverão ser subtraídas do resultado, apurando-se, sobre o que restar, as participações dos administradores, a serem também diminuídas do resultado.** Contribuições devidas a fundos de assistência e previdência de empregados serão ainda descontadas.

Declarar-se-á, finalmente, em função do que remanescer, qual foi o *lucro ou prejuízo líquido do exercício*. Esse montante, dividido pelo número de ações, expressará o lucro ou prejuízo correspondente a cada ação do capital social. Se existirem partes beneficiárias, o percentual do lucro a estas conferido será deduzido previamente ao cálculo do lucro por ação.

(Direito societário – 21ª ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2025, p. 354, sem grifo no original)

Assim, cada grupo de receitas e despesas elencados nos incisos do art. 187 da LSA representam estágios graduais da apuração do lucro ou prejuízo líquido final, somente sendo contabilizadas, separadamente e em fase posterior à apuração do IRPJ, as participações estatutárias de empregados, como a PLR, quando não se caracterizarem como despesas, que são contabilizadas em etapa anterior, nos termos do respectivo inciso VI.

A subsidiariedade desse lançamento autônomo na escrituração da sociedade é evidenciada também na obra doutrinária de Modesto Carvalhosa, que assim discorre:

Ademais, a menção à participação de empregados e administradores "mesmo na forma de instrumentos financeiros", contida na redação do inciso VI trazida pela Lei de 2007, é importante avanço, pois torna exigível a contabilização nas demonstrações de resultados dos benefícios decorrentes de planos *stock options*.

Para tanto, é necessário que tais benefícios configurem verdadeiras participações nos resultados da sociedade, isto é, que sejam definidos em função dos lucros, sem tomar por referência exclusiva outros parâmetros, como a valorização das ações, sob pena de ficar configurada a sua natureza de complementos salariais e, portanto, de despesas operacionais e não de participações nos resultados.

Daí o disposto na parte final deste inciso VI, no sentido de que os benefícios que se caracterizam como despesas, como, por exemplo, as contribuições periódicas da sociedade para fundos de previdência de empregados, não devem ser registrados no grupo de contas das

demonstrações de resultados referente às participações de administradores e empregados.

(Comentários à lei de sociedades anônimas, volume 3 – 6ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 1.023-1.024, sem grifo no original)

A legislação do IRPJ, a seu turno, admite a dedução dessa verba como despesa operacional, com vistas à apuração do lucro real, independentemente de caracterizar-se, efetivamente, como tal, bastando que preencha os requisitos legais.

Diante dessas distinções entre os critérios de elaboração das demonstrações financeiras da companhia para fins contábeis e para fins tributários, a LSA impõe a utilização de registro auxiliar em relação à escrituração mercantil principal, com o propósito de atender à legislação tributária que disponha de modo diverso, notadamente sobre situações de não tributação ou de não incidência, consoante se infere do respectivo art. 177, § 2º, de seguinte conteúdo normativo:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

[...]

§ 2º **A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto**, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sem grifo no original)

Afasta-se, ainda, pelo mesmo argumento (prevalência dos critérios de apuração do lucro líquido previstos na legislação do IRPJ), o acréscimo de fundamentação do acórdão recorrido atinente à lei societária, constante do voto vogal subscrito pelo Desembargador federal Sebastião Ogê Muniz, assim redigido:

Acompanho o voto da eminente Desembargadora Relatora aduzindo mais os seguintes fundamentos:

A Lei nº 11.196, de 2005, instituiu incentivos fiscais dentre os quais o previsto no art. 17, inciso I (A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais: (Vigência) (Regulamento) I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;) que permite deduzir, como despesa operacional, NO PRÓPRIO ANO DE REALIZAÇÃO gastos com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, EM VEZ DE AMORTIZAR EM VÁRIOS ANOS caso em que os gastos seriam lançados em conta do ativo não circulante (antigo ativo diferido previsto no art. 179, V, da Lei 6.404/76 que restou revogada pela Lei 11.941 de 2009) e somente seriam considerados despesas via parcelas de amortizações anuais. Esse é o benefício (antecipar a dedução como despesa) nada tendo a ver com participação dos empregados no lucro líquido do exercício ou exclusão de parte deste via LALUR (livro de apuração do lucro real). (e-STJ, fls. 489-490)

Dentro dessas balizas, afigura-se possível que as participações nos lucros e resultados, pagas às pessoas destacadas para os projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, sejam computadas no benefício fiscal instituído pela Lei n. 11.196/2005, nos termos dos seus arts. 17, I, e 19, sobretudo em decorrência de permissão expressa pela legislação do IRPJ, de que a pessoa jurídica deduza como despesa operacional essa verba, para fins de apuração do lucro real.

Saliente-se que, esse entendimento não enseja a indevida concessão de duplo benefício fiscal, ao revés do que afirmado no voto-vista do acórdão embargado, proferido pelo Desembargador federal Rômulo Pizzolatti, acostado às fls. 483-484 (e-STJ), porquanto proveniente de expressa disposição legal. Se fosse assim, também caracterizaria indevida concessão de duplo benefício fiscal a inclusão, na benesse instituída pela Lei n. 11.196/2005, dos dispêndios com os salários e os encargos sociais e trabalhistas de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea e do inciso II e o inciso III do art. 2º (art. 5º, I, da Instrução Normativa RFB n. 1.187/2011).

A interpretação restritiva dada pelo fisco aos arts. 17 e 19 da Lei n. 11.196/2005 em função da delimitação dos arts. 4º e 5º da IN RFB n. 1.187/2011, outrora transcritos, contraria o enunciado da própria lei regulamentada, por restringir a abrangência de despesa operacional delimitada pela legislação do IRPJ, a qual, por sua vez, deve prevalecer sobre o referido ato infralegal.

Registre-se, por fim, o precedente da Primeira Turma deste Tribunal (REsp n. 1.948.478/SP), no qual se consignou que 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, aí se enquadrando a PLR disciplinada na Lei n. 10.101/2000, a qual somente não poderá ser deduzida como despesa operacional, para apuração do lucro real, quando houver expressa disposição legal nesse sentido, a corroborar o viés cognitivo ora alinhavado.

Transcreve-se a seguir a correlata ementa:

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 PROTETATÓRIA. 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 protetatório 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)

Portanto, a verba de participação nos lucros e resultados (PLR) paga às pessoas envolvidas nos trabalhos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica pode ser deduzida do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, a integrar o incentivo fiscal constituído pela Lei n. 11.196/2005, em virtude da equiparação a despesa operacional, para fins de apuração do lucro real, pela legislação do IRPJ.

4. Hipótese dos autos

Na origem, o juízo sentenciante concedeu a ordem requerida pela impetrante, ora recorrente, a fim de declarar o seu direito de incluir os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados ao pessoal envolvido nos projetos de P&D, em vista do disposto no RIR/1999 (arts. 299 e 462) e na Lei n. 10.101/2000 (art. 3º, § 1º).

O TRF da 4ª Região, no entanto, reformou a sentença, denegando a ordem, sob o fundamento de que a referida verba não tinha a natureza de despesa operacional, consoante, notadamente, o disposto no art. 187 da LSA, a partir do qual se evidencia que:

[...]

Como se verifica:

- a) o lucro ou prejuízo operacional é aferido em etapa anterior à aferição do resultado do exercício e à da aferição das participações nesse resultado;
- b) as participações no resultado do exercício são aferidas depois da aferição do resultado do exercício e do lançamento da provisão para o imposto de renda.

A legislação comercial e a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica não comportam a classificação das participações no resultado do exercício como despesas operacionais.

A literatura contábil também não a comporta.

[...]

Ora, as participações no resultado não são necessárias para vender os produtos, administrar a empresa ou financiar suas operações.

Logo, não há como enquadrá-las como despesas operacionais.

Aliás, elas sequer se caracterizam como despesas.

Confira-se, a propósito, o seguinte dispositivo da Lei nº 6.404/76:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

VI – **as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizam como despesa;**

(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ora:

- a) apenas os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do imposto de renda podem ser deduzidos, do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real;
- b) as participações no resultado do exercício não se inserem na categoria de despesas e, muito menos, na categoria de despesas operacionais;
- c) **logo, elas não podem ser consideradas para fins de aferição do incentivo previsto nos artigos 17 e 19 da Lei nº 11.196/2005.**

Portanto, deve ser denegada a segurança. (e-STJ, fls. 479-480, sem grifo no original)

Logo, evidencia-se a violação aos arts. 17 e 19 da Lei n. 11.196/2005 pelo acórdão recorrido, a ensejar a sua reforma e o restabelecimento integral da sentença de concessão da segurança.

5. Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial, a fim de restabelecer a sentença concessiva da ordem, declarando: i) o direito da impetrante, ora recorrente, de incluir no benefício fiscal criado pela Lei n. 11.196/2005 os pagamentos de participação nos lucros e resultados realizados ao pessoal envolvido nos projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica; e ii) o direito à compensação dos valores recolhidos a maior nos 5 (cinco) anos anteriores à impetração do mandado de segurança.

Condeno a União ao ressarcimento das despesas judiciais adiantadas pela impetrante, ora recorrente (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 9.289/1996)

Sem honorários sucumbenciais, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/2009 e da Súmula 512 do STF.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2018/0121486-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.742.852 / RS

Número Origem: 50137733520164047108

PAUTA: 16/12/2025

JULGADO: 16/12/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : BETTANIN INDUSTRIAL SOCIEDADE ANONIMA

ADVOGADA : JULIANA CRISTINA MARTINELLI RAIMUNDI E OUTRO(S) - SC015909

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - Incidência sobre Lucro

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). CARLOS EDUARDO DOMINGUES AMORIM, pela parte RECORRENTE: BETTANIN INDUSTRIAL SOCIEDADE ANONIMA

Dr(a). RENATO CESAR GUEDES GRILO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura votaram com o Sr. Ministro Relator.

C542561515164221231245@ 2018/0121486-0 - REsp 1742852