



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.725928/2021-24
ACÓRDÃO	1401-007.476 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as gratificações e as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica, quando não observados os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, por excederem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Andressa Paula Senna Lísias que lhe dava provimento.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado pela Interessada supra identificada, em face da decisão de primeira instância ter julgado improcedente a sua Impugnação, nos termos do Acórdão de nº 101-016.856 proferido pela 9ª Turma/DRJ01.

De se mostrar as principais peças processuais e outros que se tornarem necessários à compreensão do litígio posto.

Da autuação

Lançamento de **IRPJ** da ordem de R\$ 31.306.808,03, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora à época de seu pagamento, apurado sob as regras do Lucro Real Anual, por meio de Auto de Infração lavrado pela DRF - ANÁPOLIS, em 03 de dezembro de 2021, no qual constou a seguinte autuação, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

PARTICIPAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS INFRAÇÃO: ATRIBUÍDAS A ADMINISTRADORES

Participações atribuídas aos administradores da pessoa jurídica fiscalizada, não adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	66.083.523,43	75,00
31/12/2018	59.143.708,76	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso I, 251, 303 e 463 do RIR/99

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso I, 251, 303 e 463 do RIR/99

Arts. 258, 260, inciso I, 265, 315 e 527 do RIR/18

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Segundo consta no **RELATÓRIO FISCAL**, a empresa autuada, que atua no ramo de Commodities, Agro, Logística e Operações e Energia, efetuava provisões para pagamento de PPR-Provisão Participação Resultados, mediante lançamento a débito de resultado, conta 531100, sendo realizados os ajustes fiscais necessários, conforme assinalado pela autoridade autuante:

9. Com base no exame da Escrituração Contábil Digital – ECD obtida junto ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, verificamos que o sujeito passivo, ao final de cada exercício, **contabilizou provisões** para pagamento de participação nos resultados aos empregados e administradores da empresa, referentes ao **Programa de Participação nos Resultados – PPR**, mediante lançamento a **débito da conta de resultado 531100 Provisão PPR-Programa Participação Resultados**.

10. Entre os meses de março e abril de cada exercício, procedeu-se à reversão da provisão realizada no final do exercício anterior, mediante lançamento a **crédito da conta resultado 531101 (-) Reversão PPR-Provisão Participação Resultados**, conforme planilha com a discriminação dos lançamentos contábeis, extraídos do livro diário, juntada aos presentes autos (denominada: **LIVRO DIÁRIO – LANÇAMENTOS PROVISÃO PPR**), que demonstram as provisões e reversões de provisões efetuadas entre 2017 e 2018.

11. Pela análise da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, verifica-se que as **provisões e reversões** relativas ao PPR, realizadas nos **anos-calendário 2017 e 2018, por terem afetado o resultado contábil**, foram, respectivamente, adicionadas e excluídas na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, Registros M300/M305 da ECF, conforme quadro demonstrativo abaixo:

[...]

12. Em razão das exclusões e adições efetuadas, as provisões e reversões contabilizadas nas contas 531100 e 531101 não impactaram a apuração do IRPJ devido nos períodos analisados.

13. Por outro lado, os valores a pagar aos beneficiários do PPR foram também escriturados como despesas, na conta **421116 Programa de Participação nos Resultados**, nos montantes de **R\$ 85.119.449,85 e R\$ 78.030.846,44, em 2017 e 2018**, respectivamente, conforme ficha razão da mencionada conta, juntada aos autos.

14. De acordo com as informações extraídas da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, foram pagos pela pessoa jurídica fiscalizada, aos seus administradores, em 2017 e 2018, os seguintes valores a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR (conforme planilha juntada aos autos):

CNPJ/CPF de Declarante	AC	CNPJ/CPF Beneficiário	Nome Administrador/ Beneficiário	Código Receita	Valor Rend. Tributável	IRRF
77.294.254/0001-94	2017	796.588.818-15	JOSE ANTONIO TADEU GUILHEN	3562	1.427.466,67	389.501,80
77.294.254/0001-94	2017	477.275.789-91	JORGE ZANATTA	3562	4.024.723,41	1.103.747,41
77.294.254/0001-94	2017	568.729.251-91	JUDINEY CARVALHO DE SOUZA	3562	15.322.788,30	4.210.715,25
77.294.254/0001-94	2017	190.182.239-72	WALDEMIR IVAL LOTO	3562	25.955.399,32	7.134.683,28
77.294.254/0001-94	2017	333.532.559-15	SERGIO LUIZ PIZZATTO	3562	7.844.696,90	2.154.240,12
77.294.254/0001-94	2017	073.251.377-45	JULIANA DE LAVOR LOPES	3562	523.000,00	140.773,47
77.294.254/0001-94	2017	468.719.181-91	CLAUDINEI FRANCISCO ZENATTI	3562	1.160.362,93	316.048,28
77.294.254/0001-94	2017	745.401.499-20	GUNNAR NEBELUNG	3562	4.392.619,23	1.204.918,76
77.294.254/0001-94	2017	278.200.078-00	DANTE POZZI	3562	4.425.000,00	1.213.823,47
77.294.254/0001-94	2017	524.649.389-04	NEREU BAVARESCO	3562	1.007.466,67	274.001,80
	Total				66.083.523,43	18.142.453,64
77.294.254/0001-94	2018	745.401.499-20	GUNNAR NEBELUNG	3562	5.675.697,84	1.557.765,38
77.294.254/0001-94	2018	468.719.181-91	CLAUDINEI FRANCISCO ZENATTI	3562	2.894.983,07	793.068,81
77.294.254/0001-94	2018	568.729.251-91	JUDINEY CARVALHO DE SOUZA	3562	12.310.457,72	3.382.324,34
77.294.254/0001-94	2018	796.588.818-15	JOSE ANTONIO TADEU GUILHEN	3562	1.350.000,00	368.198,47
77.294.254/0001-94	2018	073.251.377-45	JULIANA DE LAVOR LOPES	3562	523.333,44	140.865,17
77.294.254/0001-94	2018	333.532.559-15	SERGIO LUIZ PIZZATTO	3562	6.257.410,68	1.717.736,41
77.294.254/0001-94	2018	524.649.389-04	NEREU BAVARESCO	3562	930.000,00	252.698,47
77.294.254/0001-94	2018	278.200.078-00	DANTE POZZI	3562	4.700.000,00	1.289.448,47
77.294.254/0001-94	2018	190.182.239-72	WALDEMIR IVAL LOTO	3562	24.101.826,01	6.624.950,62
77.294.254/0001-94	2018	477.275.789-91	JORGE ZANATTA	3562	400.000,00	106.948,47
	Total				59.143.708,76	16.234.004,61

15. Embora não conste o nome de cada beneficiário nos históricos dos lançamentos a débito da conta **421116 Programa de Participação nos Resultados**, conclui-se que os valores de participação nos lucros e resultados pagos aos administradores foram escriturados, de forma global, na referida conta, juntamente com os valores atribuídos aos demais empregados, tendo em vista que não foram identificados lançamentos desses valores destinados aos administradores em outras contas de resultado.

16. A ficha razão da **conta 421116** demonstra que as **despesas** ali escrituradas foram **reconhecidas no resultado contábil**, dos períodos fiscalizados, e **não houve qualquer ajuste (adição), na apuração do lucro real**, em relação às participações nos lucros atribuídas aos administradores, conforme previsto nos arts. 303 e 463 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) e nos arts. 315 e 527 do RIR/18 (Decreto nº 9.580/18).

Por meio do Termo de Intimação Fiscal de nº 03, a Interessada foi intimada para, dentre outros esclarecimentos, informar a razão de não ter feito a adição dos valores indicados no quadro supra, ocasião em que respondeu:

Item 3 - Em atendimento ao solicitado pela Fiscalização, cumpre a Fiscalizada esclarecer que o motivo de não ter adicionado ao lucro líquido os montantes pagos a título de PPR se deu ao fato de que os valores

foram pagos aos seus empregados, todos com vínculo empregatício estabelecido desde 1994 (contratação mais antiga) e 2012 (contratação mais recente), nos termos dos documentos comprobatórios anexos, quais sejam, (i) os contratos de trabalho e carteiras de trabalho (Doc Comprobatorios01): (ii) holerites (Doc Comprobatorios02): (iii) formulários de concessão de férias (Doc Comprobatorios03): e (iv) atos societários pertinentes (Doc Comprobatorios04).

[...]

III – INFRAÇÕES APURADAS

Participações não dedutíveis atribuídas a administradores

21.1 Pois bem, de acordo com o relatório de Governança Corporativa 20172, a **“AMAGGI conta com um Conselho de Administração nomeado pelos acionistas, a quem se reportam o presidente executivo e seus diretores – diretor-geral da AMAGGI Commodities, diretor-geral da AMAGGI Energia, diretor-geral da AMAGGI Agro, diretor Administrativo e Financeiro, diretor de Relações Institucionais, diretor Jurídico, diretora de Sustentabilidade e Comunicação e Compliance, diretor de Logística e Operações, diretor de Gente e diretor de Originação”**.

21.2 Pela análise dos documentos apresentados, percebe-se que a fiscalizada realizou, entre os anos de 2016 e 2018, nove alterações/consolidações do contrato social, da 123ª, de 29/06/2016, até a 131ª, de 15/10/2018.

21.3 Na CLÁUSULA QUARTA (– DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE) de todas essas alterações, consta que **“a sociedade é administrada por até 9 (nove) Diretores Executivos nomeados pelos Sócios Quotistas”**, cabendo a esses diretores exercerem **“as atribuições e os poderes que a Lei e este Contrato Social lhes conferem, a fim de assegurar o funcionamento normal da sociedade”** (item 4.3 da Cláusula Quarta do Contrato Social).

[...]

21.5 No período de 2016 a 2018, os Srs. **Claudinei Francisco Zenatti, Dante Pozzi, José Antônio Tadeu Guilhen, Nereu Bavaresco, Gunnar Nebelung, Sérgio Luiz Pizzato e a Sra. Juliana de Lavor Lopes**, exerceram cargos de diretores executivos da fiscalizada, conforme consta da Cláusula Quarta das alterações contratuais analisadas (123ª a 131ª), informações que são corroboradas pelos assentamentos constantes de suas fichas funcionais apresentadas juntamente com as alterações do ato constitutivo.

21.6 Na 126ª alteração, de 26/05/2017, o Sr. **Jorge Zanatta** foi incluído como Diretor de Assuntos Institucionais e, até o final de 2018, ainda estava no exercício desse cargo (131ª alteração). Na sua Ficha de Registro de Empregados, porém, consta que ele exerceu o cargo de Diretor Geral de Navegação de setembro de 2014 a dezembro de 2016, passando a exercer o cargo de Diretor de Assuntos Institucionais em 01/01/2017, antes, portanto, de sua inclusão no contrato social como ocupante desse último cargo.

21.7 Quanto ao Sr. **Judiney Carvalho de Souza**, seu nome consta como Diretor Geral na 125ª Alteração do Contrato Social, a partir de 11/04/2017. Já sua Ficha de Registro de Empregados mostra que ele passou a integrar a diretoria da empresa em maio de 1999, como Diretor Financeiro, cargo que ocupou até junho de 2005; exercendo posteriormente os cargos de Diretor Administrativo (julho/2005 a dezembro/2011), Diretor Divisão Amaggi (janeiro/2012 a agosto/2014), Diretor Geral de Commodities (setembro/2014 a dezembro/2016), Vice-Presidente Executivo a partir de 01/01/2017 e Presidente Executivo a partir de 01/01/2018.

21.8 Na Mensagem de divulgação do Relatório de Sustentabilidade do ano de 2017, com o título “Temos muitas razões para considerar o ano de 2017 um período especial para a AMAGGI”, o Sr. Judiney Carvalho de Souza, na condição de Presidente Executivo da companhia, afirma que (grifamos):

“O ano também foi marcado pelo processo de transição na alta direção da companhia, trabalhada a partir de nosso plano estratégico: **o então presidente executivo da AMAGGI, Waldemir Ival Loto, foi convidado a compor o Conselho de Administração da empresa, deixando para mim a hora de assumir seu lugar.**”

[...]

21.10 Verifica-se que o Sr. **Judiney**, depois de ocupar vários cargos na diretoria executiva, exerceu o cargo de Vice-Presidente executivo no ano de 2017 e em 2018 assumiu o cargo de Presidente Executivo no lugar de Waldemir Ival Loto, que assumiu uma cadeira no conselho de administração da companhia a partir de janeiro de 2018.

21.11 De acordo com o registro de empregado do Sr. **Waldemir**, antes de assumir como conselheiro ele ocupou o cargo Diretor Superintendente, de setembro de 2001 a dezembro de 2011, e de Presidente Executivo durante o ano de 2017. Junto ao Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS, sua última remuneração informada como empregado da AMAGGI refere-se ao mês de dezembro de 2017, cujo vínculo empregatício consta ter sido

rescindido em 27/02/2018, conforme telas de consulta ao referido cadastro juntadas ao autos. Na DIRF apresentada pela fiscalizada, não há informação de pagamento de rendimentos do trabalho assalariado para ele em 2018, consta apenas pagamento de participação nos lucros no montante anual de R\$ 24.101.826,01.

21.12 Pelo exposto, em que pese o comprovado vínculo empregatício dos integrantes da administração, resta evidenciado que todos os **beneficiários de participações nos lucros discriminados no quadro do item 14 deste relatório atuaram, efetivamente, no período 2016 a 2018, como administradores da fiscalizada, exercendo as atribuições e os poderes a eles conferidos por lei e pelo contrato social, conforme resumo, abaixo, dos respectivos cargos ocupados:**

a) Diretores Executivos entre 2016 e 2018: Claudinei Francisco Zenatti, Dante Pozzi, José Antônio Tadeu Guilhen, Nereu Bavaresco, Gunnar Nebelung, Sérgio Luiz Pizzato e Juliana de Lavor Lopes;

b) Diretor Executivo de 1999 a 2016; Vice-Presidente Executivo em 2017 e Presidente Executivo em 2018: Judiney Carvalho de Souza; e,

c) Diretor Superintendente de 2001 a 2016, Presidente Executivo em 2017 e Conselheiro em 2018: Waldemir Ival Loto.

22. No quadro abaixo, elaborado com base nos dados extraídos da DIRF (conforme planilha juntada aos autos), demonstra-se os **rendimentos do trabalho assalariado e os rendimentos de participações nos lucros pagos aos administradores e aos demais empregados da fiscalizada, nos anos de 2017 e 2018:**

Discriminação	Ano	Qtde.	Salário Bruto (Cód. Rendimento 0561)	PPR (Cód. Rendimento 3562)
Administradores	2017	10	8.465.899,00	66.083.523,43
Demais empregados	2017	1.035	63.561.031,43	18.443.296,36
TOTAL ANUAL	2017	1.045	72.026.930,43	84.526.819,79
Percentuais (Administradores/Total Anual)	2017	0,96%	11,75%	78,18%

Administradores	2018	10	7.326.666,67	59.143.708,76
Demais empregados	2018	1.120	68.019.174,79	18.295.071,34
TOTAL ANUAL	2018	1.130	75.345.841,46	77.438.780,10
Percentuais (Administradores/Total Anual)	2018	0,88%	9,72%	76,37%

23. Conforme a consolidação de dados acima, percebe-se que os administradores:

a) Representavam em 2017-2018 menos de 1% do total de empregados;

b) Receberam, do total pago como rendimentos do trabalho assalariado, 11,75% e 9,72%, em 2017 e 2018, respectivamente; e,

c) Receberam cerca de 80% do total das participações nos lucros pagas pela fiscalizada.

24. Isso posto, resta analisarmos a **possibilidade de dedução**, na apuração do lucro real, **das participações nos lucros e resultados atribuídas a administradores empregados**, condição em que se enquadram os dirigentes acima relacionados, ressalvando-se que o vínculo de emprego do conselheiro Waldemir foi rescindido em 2018.

25. A Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal tratou das participações pagas a administradores empregados, à luz da legislação que rege a matéria, na Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, tendo concluído 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”**.

26. Transcreve-se, abaixo, os itens 7 a 9 da mencionada Solução de Consulta, que explicitam o entendimento firmado no sentido da impossibilidade de dedução, na apuração do lucro real, **das participações nos resultados pagas aos administradores empregados** (grifamos):

“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 consulente, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas. Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consulente devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período.”**

27. Conforme exposto na SC acima transcrita, a dedutibilidade das participações pagas aos empregados da pessoa jurídica é admitida conforme disposto no art. 359 do RIR/1999.

28. Contudo, no presente caso, em que se trata de **administradores empregados**, o art. 58, § único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 — **norma tributária mais específica** —, regulamentado pelo art. 303 e 463 do RIR/99, impede a dedução das participações nos lucros atribuídas aos administradores em questão e impõe a adição desses valores ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

29. Importante frisar que, após a revogação do RIR/1999 pelo Decreto nº 9.580/2018, que aprovou o RIR/2018 (este com vigência a partir de 23/11/2018), as mesmas prescrições contidas nos arts. 303 e 463 do regulamento revogado foram introduzidas no novo regulamento, respectivamente, nos seus arts. 315 e 527, abaixo reproduzidos:

“Art. 315. Não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art. 527. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do 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)."

30. Diante do exposto, restou caracterizada a **infração** à legislação tributária pela **falta de adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, das participações nos lucros pagas aos administradores da fiscalizada, nos seguintes montantes anuais (conforme discriminação constante do item 14 deste relatório):**

Ano-calendário	Valor Total
2017	66.083.523,43
2018	59.143.708,76

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

Por bem sintetizar a peça de defesa da Interessada, aproveito o seu resumo conforme constou na decisão recorrida:

II - DA IMPUGNAÇÃO

Em 01/01/2022 (fls. 1293/1294), o contribuinte apresentou peça de defesa de fls. 1215/1240 (impugnação), deduzindo as questões a seguir sintetizadas.

A Impugnante sustenta que o entendimento da Fiscalização se mostra equivocado e descontextualizado da legislação em vigor, em razão dos seguintes motivos.

Primeiro, diferentemente do que sustenta a i. Autoridade Fiscal, o artigo 58 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, regulamentado pelos arts. 315 e 527 do RIR/18, não é a norma tributária mais específica, visto que foi editado em 1977 para tratar de uma série de regras relativas ao Imposto de Renda, enquanto a Lei 10.101/00 é mais recente e trata especificamente do pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Segundo, sendo mais específica e devendo prevalecer, a Lei 10.101/00 garante a dedutibilidade do PPR pago aos empregados, não restringido de forma alguma a dedutibilidade no caso de administradores empregados.

Terceiro, a dedutibilidade da PPR paga aos diretores empregados da Impugnante está autorizada, além do § 1º do artigo 3º da Lei 10.101/00 que trata especificamente da participação nos lucros, também no art. 299 do RIR/99 que assegura a dedutibilidade do pagamento de gratificação pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Quarto, caberia a Autoridade Fiscal, com base na análise do caso concreto, apresentar provas, ou ao menos indícios, no sentido de que os diretores da Impugnante não são seus empregados, para fins de afastar a dedutibilidade do PPR pago aos diretores empregados, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

Ressalta que é premissa incontestável da própria autoridade fiscal nesses autos que os beneficiários do PPR pago pela Impugnante são seus empregados – o vínculo empregatício foi expressamente reconhecido no Relatório Fiscal que acompanhou o auto de infração –, sendo, inclusive, que qualquer tentativa de alterá-la constitui inovação jurídica.

Dos Pedidos

A Impugnante requer seja a presente impugnação julgada integralmente procedente, cancelando a presente autuação fiscal, extinguindo-se o crédito tributário dela decorrente, uma vez que restou demonstrado pela Impugnante que:

“[...] (a) o artigo 58 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, regulamentado pelos arts. 315 e 527 do RIR/18, que fundamenta a presente autuação, não é a norma tributária mais específica, visto que mais antiga e menos específica do que a Lei nº 10.101/00;

(b) a Lei nº 10.101/00, sendo mais específica e devendo prevalecer, garante a dedutibilidade do PPR paga aos empregados, não restringindo de forma alguma a dedutibilidade no caso de administradores empregados;

(c) a dedutibilidade do PPR paga aos diretores empregados da Impugnante está autorizada, além do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00 que trata especificamente da participação nos lucros, também no art. 299 do RIR/99 que assegura a dedutibilidade do pagamento de gratificação pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem;

(d) a Impugnante comprovou o vínculo empregatício com os diretores empregados, notadamente pelos contratos de trabalho, aviso e recibo de férias e fichas financeiras juntados no curso da fiscalização; e

(e) a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do ônus de, com base na análise do caso concreto, apresentar provas, ou ao menos indícios, no sentido de que os diretores da Impugnante não são seus empregados, para fins de afastar a dedutibilidade do PPR paga aos diretores empregados.

[...]”

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017 e 2018

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. DIRETOR EMPREGADO. ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE.

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. Inteligência da Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

[...]

II – DO MÉRITO. Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a Diretores Empregados

A Fiscalização considerou que os diretores da Impugnante (sujeito passivo) exercem a função de administradores, conforme tópico III INFRAÇÕES APURADAS/Participações não dedutíveis atribuídas a administradores, do Relatório Fiscal.

Em essência, para fundamentar a categorização de administradores, recorre ao próprio Contrato Social da empresa, especificamente as Cláusulas Quarta e Sétima desse contrato. Assim, a Fiscalização mencionou que:

*“[...] 21.3 Na CLÁUSULA QUARTA (– DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE) de todas essas alterações, consta que **“a sociedade é administrada por até 9 (nove) Diretores Executivos nomeados pelos Sócios Quotistas”**, cabendo a esses diretores exercerem **“as atribuições e os poderes que a Lei e este Contrato Social lhes conferem, a fim de assegurar o funcionamento normal da sociedade”** (item 4.3 da Cláusula Quarta do Contrato Social).*

*21.4 Da Cláusula Sétima do Contrato Social, consta ainda que **“a sociedade reger-se-á nas omissões do Capítulo IV – Da Sociedade Limitada, artigos 1.052 a 1.087, da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 e deste Contrato Social, pelas leis aplicáveis às sociedades por ações, notadamente pelas disposições constantes da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976”**. [...]*

Para fundamentar a indedutibilidade, na apuração do lucro real, das participações nos lucros e resultados atribuídas a administradores

empregados, a Fiscalização recorre à Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que concluiu “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”.

Por sua vez, a Impugnante alega que há um vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho destes diretores, e o que prevalece é serem empregados. Atribui, inclusive, a condição de diretores empregados, o que daria respaldo ao tratamento tributário adotado pela empresa quanto à dedutibilidade da PLR na apuração do IRPJ, a teor do § 1º do artigo 3º da Lei 10.101/2000 que trata especificamente da participação nos lucros, e também do art. 299 do RIR/99 que assegura a dedutibilidade do pagamento de gratificação pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Assim, o cerne da questão envolve em definir se os valores pagos a diretores da autuada, a título de participação nos lucros, estariam enquadrados na hipótese de indedutibilidade dos arts. 303 e 463 do RIR/99, ou, como alega a empresa, estas despesas teriam o caráter de pagamentos feitos a empregados com vínculo regido pela Consolidação das Leis do Trabalho CLT, o que seriam aparentemente dedutíveis.

Para resolver essa controvérsia, inicialmente, observa-se que os diretores mencionados no Relatório Fiscal foram contratados como empregados, conforme contratos de trabalho, aviso e recibo de férias e fichas financeiras juntados aos autos (fls. 710 a 1.121). E as informações constantes das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF (código de receita 3562, tabela do item 14 do Relatório Fiscal, fl. 14) apontam relações de emprego entre a Impugnante e seus diretores.

Diante desse quadro fático e por ser vinculante, entendo que devem ser aplicados os itens 7 a 9 da Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que explicitam o entendimento firmado no sentido da impossibilidade de dedução, na apuração do lucro real, das participações nos resultados pagas aos administradores empregados, a saber:

“[...] 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 consulente, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas.** Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a **administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc.** Sendo assim, **as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consulente devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período. [...]** (g.n.)”

Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie o art. 299 do RIR/99. De igual forma também afastado a interpretação

mencionada pela Impugnante no sentido de que a “Lei 10.101/2000, sendo mais específica e devendo prevalecer, garante a dedutibilidade do PPR paga aos empregados, não restringindo de forma alguma a dedutibilidade no caso de administradores empregados”.

Dessa forma, não se acolhem as alegações da Impugnante, tendo em vista que o comando normativo dessa solução de consulta se amolda a situação descrita nos autos e determina que as participações nos lucros atribuídas pagas aos administradores – sejam estes de vínculo de natureza trabalhista, sejam de vínculo estatutária –, devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado em 09 de agosto de 2022 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu Recurso Voluntário em 06 de setembro de 2022, no qual, na sua essência, repete a totalidade das alegações apresentadas na Impugnação.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Assim, relativamente às questões arguidas no recurso, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos:

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017 e 2018

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. DIRETOR EMPREGADO. ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE.

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. Inteligência da Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

[...]

II – DO MÉRITO. Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a Diretores Empregados

A Fiscalização considerou que os diretores da Impugnante (sujeito passivo) exercem a função de administradores, conforme tópico III INFRAÇÕES APURADAS/Participações não dedutíveis atribuídas a administradores, do Relatório Fiscal.

Em essência, para fundamentar a categorização de administradores, recorre ao próprio Contrato Social da empresa, especificamente as Cláusulas Quarta e Sétima desse contrato. Assim, a Fiscalização mencionou que:

“[...] 21.3 Na CLÁUSULA QUARTA (– DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE) de todas essas alterações, consta que “a sociedade é administrada por até

9 (nove) Diretores Executivos nomeados pelos Sócios Quotistas”, cabendo a esses diretores exercerem “as atribuições e os poderes que a Lei e este Contrato Social lhes conferem, a fim de assegurar o funcionamento normal da sociedade” (item 4.3 da Cláusula Quarta do Contrato Social).

21.4 Da Cláusula Sétima do Contrato Social, consta ainda que “a sociedade reger-se-á nas omissões do Capítulo IV – Da Sociedade Limitada, artigos 1.052 a 1.087, da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 e deste Contrato Social, pelas leis aplicáveis às sociedades por ações, notadamente pelas disposições constantes da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976”. [...]

Para fundamentar a indedutibilidade, na apuração do lucro real, das participações nos lucros e resultados atribuídas a administradores empregados, a Fiscalização recorre à Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que concluiu “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”.

Por sua vez, a Impugnante alega que há um vínculo empregatício regido pela Consolidação das Leis do Trabalho destes diretores, e o que prevalece é serem empregados. Atribui, inclusive, a condição de diretores empregados, o que daria respaldo ao tratamento tributário adotado pela empresa quanto à dedutibilidade da PLR na apuração do IRPJ, a teor do § 1º do artigo 3º da Lei 10.101/2000 que trata especificamente da participação nos lucros, e também do art. 299 do RIR/99 que assegura a dedutibilidade do pagamento de gratificação pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Assim, o cerne da questão envolve em definir se os valores pagos a diretores da autuada, a título de participação nos lucros, estariam enquadrados na hipótese de indedutibilidade dos arts. 303 e 463 do RIR/99, ou, como alega a empresa, estas despesas teriam o caráter de pagamentos feitos a empregados com vínculo regido pela Consolidação das Leis do Trabalho CLT, o que seriam aparentemente dedutíveis.

Para resolver essa controvérsia, inicialmente, observa-se que os diretores mencionados no Relatório Fiscal foram contratados como empregados, conforme contratos de trabalho, aviso e recibo de férias e fichas financeiras juntados aos autos (fls. 710 a 1.121). E as informações constantes das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF (código de

receita 3562, tabela do item 14 do Relatório Fiscal, fl. 14) apontam relações de emprego entre a Impugnante e seus diretores.

Diante desse quadro fático e por ser vinculante, entendo que devem ser aplicados os itens 7 a 9 da Solução de Consulta - Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que explicitam o entendimento firmado no sentido da impossibilidade de dedução, na apuração do lucro real, das participações nos resultados pagas aos administradores empregados, a saber:

“[...] 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 consulente, a norma tributária mais

específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas. Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consulente devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período. [...] (g.n.)”

Ante os fundamentos elencados acima, entendo não se aplicar à espécie o art. 299 do RIR/99. De igual forma também afasto a interpretação mencionada pela Impugnante no sentido de que a “Lei 10.101/2000, sendo mais específica e devendo prevalecer, garante a dedutibilidade do PPR paga aos empregados, não restringindo de forma alguma a dedutibilidade no caso de administradores empregados”.

Dessa forma, não se acolhem as alegações da Impugnante, tendo em vista que o comando normativo dessa solução de consulta se amolda a situação descrita nos autos e determina que as participações nos lucros atribuídas pagas aos administradores – sejam estes de vínculo de natureza trabalhista, sejam de vínculo estatutária –, devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano