



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.720485/2010-61
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.082 – 1ª Turma**
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria DEDUTIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida OPPORTUNITY DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR.

A dedutibilidade de despesas com Participação nos Lucros e Resultados - PRL submete-se à regra geral do artigo 299 do Decreto n. 3000/99, que exige a identificação de sua necessidade, registro como despesa conforme o regime de competência e comprovação de sua efetividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora) e Luis Flávio Neto, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Adriana Gomes Rego, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Leonardo de Andrade Couto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** (E-fls. 883 ss.), cientificado à contribuinte em 14.10.2010, para a exigência de IRPJ e CSLL, juros de mora e multa de 75% relativos aos anos calendário de 2006 a 2008, sob o entendimento fiscal de indedutibilidade das despesas incorridas pela contribuinte com o pagamento de participação nos lucros e resultados – PLR aos seus empregados, diante do descumprimento de regras previstas na Lei n. 10.101/2000, no caso, (i) a ausência de comprovação da eleição do representante dos empregados na composição do Comitê Executivo que elaborou o Programa PRL/2002; (ii) ausência de participação de representante indicado pelo sindicato da categoria dos empregados nesse comitê; e (iii) dedução de despesas em exercício posterior à sua efetivação, caracterizando postergação.

Para maior detalhamento, sugere-se a leitura do **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 870 ss.), resumido pela relatório da decisão da DRJ, que ora se aproveita:

“Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra a interessada acima identificada, consubstanciada no lançamento de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), em valores respectivamente iguais a R\$ 9.359.964,64 e R\$ 4.151.596,94, já incluídos a multa de ofício e os juros de mora, este calculado com emprego da taxa Selic e aquela determinada à razão de 75%.

Segundo consta do termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 870/882, o lançamento resultou da constatação de suposta indedutibilidade do pagamento de participações nos lucros e resultados (PLR) aos funcionários, em razão da não participação no denominado Comitê Executivo – que estabeleceu o Programa de Participação nos Lucros e Resultados (PPR2002), de representante: (i) indicado pelo sindicato da categoria profissional e (ii) livremente escolhido pelos empregados.

Aduziu a fiscalização que a primeira das irregularidades acima mencionadas se concretiza no parágrafo 1º da cláusula 2ª do acordo firmado, que estabelece a composição do aludido comitê como sendo de “02 cargos privativos por indicação do empregador e 01 cargo privativo de um representante dos empregados”, sem qualquer previsão de participação de representante sindical, tanto do empregador quanto dos empregados. Para confirmar a exclusão dos sindicatos da negociação, a fiscalização formulou pedido de esclarecimentos a tais entidades, recebendo de ambas respostas que confirmavam a não participação.

Quanto ao procedimento seguido para a escolha do representante dos empregados, consta que a interessada, intimada sucessivas vezes a apresentar “toda a documentação relacionada ao processo eleitoral”, teria se limitado a entregar:

(i) carta intitulada “escolha da comissão”, datada de 03/04/2002 e endereçada aos empregados, porém sem nenhuma assinatura, nem do subscritor e nem de algum empregado que dela tenha tomado ciência; (ii) carta emitida pelo sr. Wilson

Barcellos da Silva, datada de 04/04/2002 com a manifestação de interesse em ser o representante dos empregados; e (iii) carta da empresa, datada de 12/04/2002 e igualmente sem qualquer assinatura, informando aos empregados a aceitação do sr. Wilson como representante deles e abrindo prazo até o dia 17/04/2002 para impugnação do feito. Em 2006, o referido empregado foi substituído, na representação, pela sra. Cíntia Santana de Oliveira, tendo a interessada apresentado documentação equivalente à acima relacionada para comprovar o rito de escolha desta nova representante da força de trabalho. O PPR2002 foi concluído em 28/05/2002, ocasião em que a interessada teria levado os empregados a assinarem termo de concordância com as cláusulas lá apostas, na forma do document intitulado “lista de concordância dos empregados”, carreados a estes autos no anexo 01, e pelo qual os signatários firmaram adesão ao programa de participação nos lucros e reconhecem o sr. Wilson como seu representante. Ante os fatos, concluiu, a fiscalização, que “o processo de escolha foi mera indicação do empregador”.

Ato contínuo, a fiscalização tomou como indedutíveis os valores de R\$ 3.524.726,33, R\$ 8.351.599,87 e R\$ 6.850.000,00, respectivamente iguais às despesas com a constituição das PPR afetas às competências 2006, 2007 e 2008 e que serviram de base para o lançamento combatido nestes autos. Por oportuno, registre-se que a fiscalização detectou que parte (R\$ 539.439,17) do valor deduzido em 2006, era relativo ao segundo semestre de 2005, bem como parte (R\$ 1.409.349,49) da dedução levada a efeito em 2007 era afeta à PLR do Segundo semestre de 2006.

Por fim, a fiscalização informou a existência de lançamento concernente à mesma matéria, mas afeto ao ano calendário 2009 e autuado no corpo do processo administrativo n.º 12448.720493/201016.

O enquadramento legal consta do auto de infração de fls. 883/898.”

A contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fls. 910 ss.) defendendo haver atendido a legislação que rege a questão, com os seguintes esclarecimentos, também sintetizados pela decisão da DRJ utilizada acima:

" 1. que atendeu a legislação pertinente ao tema, considerando que:

- o art. 2º da Lei n.º 10.101/00 dispõe que “a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: I – comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II – convenção ou acordo coletivo.”, conferindo assim ampla liberdade para as partes, inclusive deixando de estabelecer critérios para a escolha da comissão negociadora, sem nem mesmo mencionar a necessidade de eleição e fazendo referência à escolha “pelas partes” e não “pelos empregados”;
- “o único empregado que manifestou interesse em compor a comissão negociadora (...) foi o Sr. Wilson Barcellos da Silva”, sendo que “a Impugnante não teve qualquer ingerência na vontade dos empregados que se candidataram à comissão e no aparente desinteresse dos demais em concorrer a tal posto”, razão pela qual “não restou demonstrado qualquer vício de consentimento na escolha da comissão que elaborou o Programa PLR/2002”;
- “na cláusula sétima do referido programa consta a informação de que os empregados da Impugnante, mediante assinatura de listagem, tomaram conhecimento do Programa, tendo expressado a sua concordância”;
- “ainda que fosse possível cogitar vício na representação dos empregados para a negociação do Programa em questão, tal vício teria sido sanado a partir da aprovação do Programa PLR/2002 pela integralidade de empregados que à época

trabalhavam na impugnante, manifestada por meio da assinatura da ‘Lista de Concordância’ anexa ao PLR/2002”, o que demonstraria que as regras “foram debatidas, colocadas por escrito e validadas com todos os empregados da Impugnante, os quais com elas concordaram expressamente e por escrito”;

- “a participação sindical no processo de elaboração de planos de PLR não é uma exigência legal. Trata-se, na verdade, de uma mera faculdade das partes interessadas na instituição de um plano para distribuição de resultados, quando se opta pela modalidade prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 10.101/00”, o que se constataria pelo emprego do legislador do vocábulo “também” no dispositivo, bem como “no fato de a natureza dos direitos envolvidos em um plano de PLR serem individuais, homogêneos e não coletivos” (sic), não se tratando, por conseguinte, “de interesses afeitos a toda a categoria de empregados de um dado segmento de mercado”, mas de “interesses de trabalhadores individualizados, que em nada se comunicam com o restante da categoria profissional”;

- “não é demais lembrar que o Programa PLR/2002 efetivamente contempla a participação do sindicato profissional na sua confecção”, conforme dispõe o seu intróito;

- “o sindicato profissional informou expressamente à fiscalização em outro procedimento fiscal que estava sendo realizado na Impugnante, que não só tinha ciência do Programa PLR/2002, mas também que estava de acordo com os seus termos”; e

- “a presença do sindicato tornase prescindível quando, como no presente caso, todos os trabalhadores concordam com as regras do plano de PLR. Exigirse intermediação syndical seria privilegiar uma inútil prevalência da forma sobre o conteúdo”.

2. que, ainda que admitida a existência de irregularidades no PPR2002, as despesas com os valores pagos aos empregados são dedutíveis, pois podem ser consideradas gratificações, portanto usuais e necessárias a sua atividade, na forma do art. 299 do RIR/99, dos Pareceres Normativos Cosit n.º 32/81 e 109/75 e do artigo 34 da IN SRF n.º 93/97; e

3. que a dedução das despesas em exercício posterior ao da efetiva competência não trouxe prejuízo ao Fisco, conforme Parecer Normativo Cosit n.º 02/96.

Culmina a peça de bloqueio com o pedido de improcedência do lançamento. Subsidiariamente, requer que, caso seja mantido o lançamento, não incidam juros de mora sobre a multa de ofício, com base no art. 161 do CTN.”

A autuação foi mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I** (E-fls. 971 ss.), no sentido de que (i) se aplicaria a regra específica e hierárquica e cronologicamente superior da Lei n. 10.101/2000 no lugar do artigo 299 do Decreto Lei 3000/99, concluindo-se que *“para serem dedutíveis as despesas da pessoas jurídicas a título de pagamento de participação nos lucros ou resultados, faz-se mister que o programa que contenha as regras do aludido pagamento seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante: comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; ou convenção ou acordo coletivo”*. Adicionalmente, (ii) decidiu-se pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Insurgindo-se contra a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 992 ss.), defendendo que esta não deve prosperar porque, (i) quando da

elaboração do Programa PLR/2002, atendeu todas as disposições previstas na Lei n. 10.101/2000, na medida em que comprovou com documentos hábeis e idôneos a participação do empregado efetivamente escolhido pelos seus pares na negociação do referido programa e que a participação de representante pelo sindicato seria facultativa e a sua ausência não trouxe qualquer prejuízo aos seus empregados; (ii) deveria considerar subsidiariamente a regra geral do artigo 299 do Decreto n. 3.000/99 para a dedutibilidade, tratando os pagamento como gratificações para esse fim; (iii) deixou de analisar o argumento que demonstra que a dedução das despesas em exercício posterior ao de sua efetiva competência não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, nos termos do Parecer COSIT n. 02/1996; e, por fim, (iv) não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa.

Do julgamento do recurso, resultou o **Acórdão n. 1401-000.944** (E-fls. 1041 ss.), que lhe deu provimento, em razão de considerar não haver antinomia entre a Lei n. 10.101/2000 e o artigo 299 do RIR/99, este podendo servir de base para a dedutibilidade das despesas, independentemente do preenchimento das regras específicas daquela Lei, assim como serviria de fundamento também o seu parágrafo 3º., além de anuir com as alegações de postergação apresentadas pela Recorrente, no que restou assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2006, 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE.

Para serem dedutíveis as despesas das pessoas jurídicas a título de pagamento de participação nos lucros ou resultados é despendendo saber se houve ou não o cumprimento de normas técnicas relacionadas ao processo de instituição do PLR, pois o § 3º art. 299 do RIR/99 acolhe como dedutível as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS.

A mera postergação de despesas por inobservância do regime de competência quando no caso concreto não implica em postergação de tributos ou redução indevida do lucro real em qualquer período não se torna apta a gerar uma infração fiscal com implicações tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Maurício Pereira Faro.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Roberto Armond Ferreira da Silva, Karem Jureidini Dias, Victor Humberto da Silva Maizman e Jorge Celso Freire da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira.”

A Fazenda Nacional então interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 1056 ss.) sustentando haver divergência quanto à dedutibilidade de despesas com o pagamento de participação nos lucros ou resultados – PLR poder ser feita com base no artigo 299 do

RIR/99 ou depender do atendimento de legislação específica, como a Lei n. 10.101/2000, apresentando para tanto como paradigmas os acórdãos n. 1803-00.467 e 108-07.945.

Nesse sentido, defende que (i) o pagamento de PLR não seria despesa operacional da pessoal jurídica, mormente porque, havendo regra especial no artigo 462 do RIR/99 a seu respeito, *a contrario sensu*, significaria que o art. 299 do mesmo estatuto seria inaplicável à questão; e que (ii) as desconformidades com a Lei n. 10.101/2000, por si só, excluiriam o contribuinte da “vantagem fiscal” prevista no referido artigo 462.

O recurso foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 1097 ss.) que se deteve sobre os dois acórdãos paradigmas apresentados, dando seguimento ao recurso por considerar que, diversamente da decisão recorrida, esses teriam acompanhado a linha de que se deveria observar legislação específica para a dedutibilidade de despesas com PLR.

A contribuinte, por sua vez, ofereceu **Contrarrrazões** (E-fls. 1101 ss.) sustentando o preenchimento das condições para o atendimento tanto da regra geral de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99, quanto aos requisitos da Lei n. 10.101/2000.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da Fazenda Nacional.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da

internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, verifica-se que a Fazenda Nacional interpôs recurso especial sustentando haver divergência na interpretação da legislação tributária quanto à dedutibilidade de despesas com o pagamento de participação nos lucros ou resultados – PLR poder ser feita com base no artigo 299 do RIR/99 ou depender do atendimento de legislação específica, como a Lei n. 10.101/2000, apresentando como paradigmas os acórdãos n. 1803-00.467 e 108-07.945.

Em suas razões, defendeu que (i) o pagamento de PLR não seria despesa operacional da pessoal jurídica, mormente porque, havendo regra especial no artigo 462 do RIR/99 a seu respeito, *a contrario sensu*, significaria que o art. 299 do mesmo estatuto seria inaplicável à questão; e que (ii) as desconformidades com a Lei n. 10.101/2000, por si só, excluiriam o contribuinte da “vantagem fiscal” prevista no referido artigo 462.

Pois bem. Verificando-se a ementa do primeiro paradigma apresentado, acórdão n. 1803-00.467, tem-se a seguinte redação:

“PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS
(PLR). DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), depende da adoção de regras claras e objetivas, consignada em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a participação do respectivo sindicato da categoria.”

No contexto em que colocada pela Recorrente, no sentido de que se exigiria o cumprimento dos requisitos da Lei n. 10.101/2000 para a dedutibilidade das despesas com PRL, certamente que leva à indução de que não bastaria a regra geral do art. 299 do RIR/99. Mas se trataria de uma inferência, e não necessária, de modo que não se entende possível compreender de pronto e peremptoriamente que este acórdão, tal como proferido, poderia se prestar como paradigma para este julgamento.

O que não foi colocado pela Recorrente, em seu recurso protocolizado datado de 16.05.2013, é que este paradigma foi integrado pelo acórdão n. 1803-00.946, que julgou os embargos de declaração contra ele opostos pela contribuinte daquele processo, em 28.06.2011, justamente com o intuito de aclarar omissão quanto à aplicabilidade do

artigo 299 do RIR/99, que havia sido objeto do recurso voluntário. E o novo voto foi lavrado com a seguinte redação, da qual se grifou determinados trechos:

“Afirma a embargante que teria havido omissão no julgado em relação ao pedido alternativo de que independentemente do reconhecimento dos valores deduzidos a título de PLR – Participação dos Empregados nos Lucros nos moldes da Lei nº 10.101/00, as verbas pagas aos empregados seriam dedutíveis como despesa de natureza salarial nos termos do art. 299, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda que tem a seguinte redação:

(...)

O dispositivo transcrito e citado pela embargante é do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, sendo que no período objeto do lançamento – 1997, vigia o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, cujo artigo correspondente é o artigo 242, com a mesma redação exceto justamente o § 3º enfatizado pela embargante.

Já o ponto em que a recorrente abordou no recurso voluntário a dedutibilidade perante o IRPJ e CSLL dos valores glosados pela fiscalização, tem a seguinte redação:

“b) A aplicação do disposto no artigo 462 do RIR

55. Se já não fosse por todos esses motivos, a decisão merece ainda ser revista em razão de que o próprio artigo 462 do Regulamento do Imposto sobre a Renda ("RIR"), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26.3.1999, permite a dedução em questão.

56. Estabelece esse artigo que:

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica:

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;

III atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.76955, de 1999.

57. Tal dispositivo deixa claro que não são dedutíveis apenas os valores pagos nos termos da Medida Provisória nº 1.76933/ 99, posteriormente convertida na Lei nº 10.101/00. Com efeito, o inciso II do citado artigo assegura a dedutibilidade dos valores pagos aos empregados a título de participação nos resultados, desde que não haja discriminação.

58. No caso concreto, a Convenção Coletiva de Trabalho dos Empregados em Estabelecimentos Bancários deixa claro que todos os empregados terão direito ao benefício, e a CCT do Sindicato admite expressamente a aplicação de outras que não estejam ali contidas, desde que sejam mais benéficas à categoria, o que afasta por completo a hipótese de discriminação.

59. Assim, também por essa razão afigura-se desprovida de fundamento a glosa dos valores pagos aos empregados. Aliás, é conveniente mencionar que a exigência em questão é tão desarrazoada, que procura ignorar que o verdadeiro benefício da PLR não constitui na dedutibilidade dos valores pagos aos empregados, já que os salários pagos são integralmente dedutíveis, de acordo com as normas em vigor. Grifo do original

60. Na verdade, o benefício previsto nas regras atinentes à PLR consiste em que os valores pagos a tais títulos não se incorporam no chamado "salário de contribuição" e, por tal razão, não geram incidência de quaisquer verbas previdenciárias, nem devem ser computados no cálculo das férias e do décimo terceiro salário devido aos

empregados.

Como se vê, o benefício em questão é de natureza previdenciária e trabalhistas, mas não tributária!

61. Por isso mostram-se equivocadas e imprecisas as assertivas de que o "benefício da dedutibilidade" dos valores pagos a título de PLR dependem do cumprimento de uma série de formalidades. O cumprimento de tais requisitos poderia, sim, impactar no cálculo de verbas trabalhistas e previdenciárias, mas jamais teria qualquer relevância para o cálculo do IRPJ e da CSL.

62. Tanto isso é verdade que muito antes da edição das Medidas Provisórias que resultaram na Lei nº 10.101/00, o Fisco Federal já admitia a dedutibilidade de valores pagos a título de participação nos resultados.

63. Confira-se, a esse respeito, os seguintes precedentes: (...)"

Destarte, considerando o exposto, entendo efetivamente que faltou ao acórdão embargado a apreciação mais detalhada da alegação e portanto acolho os embargos para suprir a omissão apontada.

Não obstante o empenho de seus patronos, no mérito não se pode prover os embargos apresentados pela requerente.

Com efeito, inicialmente constata-se que a matéria alegada nos subitens – 55 a 62 – do recurso voluntário não foi objeto de prequestionamento por ocasião da impugnação (fls. 59/77), sendo portanto preclusa e vedado em princípio o seu conhecimento sob pena de supressão de instância.

No entanto, considerando tratar-se de matéria constante de dispositivo expresso em norma tributária pode o julgador administrativo superar a preclusão da material não suscitada na impugnação.

Vê-se que a interessada apresentou nos embargos como suporte às suas alegações o § 3º do art. 299 do RIR/99, que trata de gratificações e não de participações nos lucros, sendo que no ano calendário de 1997, vigiam as disposições do RIR/94 em seus artigos 242, 280 e 299, com limites específicos para dedutibilidade de gratificações a empregados.

No entanto, conforme dispõe o caput do art. 299 e seus §§, todos os dispêndios seja com participações nos lucros ou à título de gratificações, submetem-se às normas gerais de dedutibilidade, devendo observar as regras específicas à cada modalidade de dispêndio para reunir as condições de dedutibilidade e estar inseridas nos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Outrossim, desde a impugnação vem a contribuinte sistematicamente defendendo a legitimidade da dedução realizada, como participação dos empregados nos lucros, nos termos da Lei nº 10.101/00, fato corroborado pela dedução na linha 28 da ficha 26 da DIPJ (fl. 22), não podendo agora dar-lhe natureza jurídica de gratificação.

Por outro lado, o dispositivo invocado pela recorrente (art. 432 do RIR/99), tinha na vigência do RIR/94, como correspondente o art. 430, com a seguinte redação:

“Art. 430. Podem ser deduzidas na apuração do lucro líquido do período base as participações nos lucros da pessoa jurídica (DecretoLei nº 1.598/77, 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.

Constata-se que a participação nos lucros aventada no inciso II do art. 430 do RIR/94, tendo como base legal o art. 58 do DecretoLei nº 1.598/77, é modalidade distinta da PLR regulada a partir das Medidas Provisórias nº 794/94 e 1.76955 de 1999 (atual Lei nº 10.101/2000), com requisitos e procedimentos próprios para fins de dedutibilidade, tanto que esta última mereceu atenção específica com o advento do RIR/99, conforme se observa dos artigos 359 e 626 e a inclusão do inciso III do art. 432, citado no recurso voluntário e já transcrito neste voto.

As participações nos lucros aventadas tem condições de dedutibilidade distintas bem como repercussões diferentes no âmbito previdenciário e trabalhista, afastando a suposta similitude entre as aludidas modalidades.

Não comprovou contudo, que preencheu ao menos os requisitos exigidos no art. 430 do RIR/94, limitando-se a mera alegação genérica que não pode ser acolhida por este colegiado julgador administrativo.

Ou seja, se a contribuinte na primeira instância nada alegou neste sentido, em grau de recurso voluntário alegou a suposta identidade entre as participações nos lucros aventadas no RIR/99 (ainda não vigente no ano calendário 1997) não apresentando contudo qualquer prova de que reunia as condições prescritas ao menos em um dos institutos, sendo que nos embargos apresentou nova versão, pleiteando desta feita a possibilidade de dedutibilidade como gratificação.

Destarte, se pretendia conforme foi sua manifestação na impugnação, efetuar a distribuição dos lucros na forma da Lei nº 10.101/2000, na vigência das Medidas Provisórias nº1.539/96 e 1.619/97, deveria atender suas disposições sob pena de ver glosada a dedutibilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, não se vislumbrando a suposta fungibilidade com a participação nos lucros prevista no art. 58 do DL 1.598/77.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos para no mérito negar provimento ao recurso, rerratificando-se o acórdão embargado.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch Relator”

Vejo que o voto acima reuniu diferentes motivos para negar a aplicação do 299 – como o fato de a contribuinte desde o início ter sustentado à sua adequação à Lei n. 10.101/2000; tratar o PLR previsto no mencionado art. 430 de espécie diversa daquele regulado pela referida lei; não ter feito prova de que preenchia as condições de dedutibilidade desse artigo; bem como haver alterado o critério de PLR para gratificação apenas na última instância – o único trecho que poderia levar à conclusão de que afasta a possibilidade de dedução com base na regra geral do artigo 299 seria o seguinte:

“No entanto, conforme dispõe o caput do art. 299 e seus §§, todos os dispêndios seja com participações nos lucros ou à título de gratificações, submetem-se às normas gerais de dedutibilidade, devendo observar as regras específicas à cada modalidade de dispêndio para reunir as condições de dedutibilidade e estar inseridas nos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade.”

Embora reconheça que sua redação possa permitir a interpretação conferida pela Recorrente, entendo que sua redação não é totalmente clara no sentido que o art. 299 remete necessariamente às regras específicas da Lei n. 10.101/2000, como exigido pela fiscalização. **Assim sendo, não vejo clareza suficiente sobre a divergência em questão para fim de credenciar esse acórdão n. 1803-00.467 como paradigma para o conhecimento do recurso.**

Passando-se à análise do segundo paradigma, acórdão n. 108-07.945, também não se vê a sua possibilidade de se prestar como paradigma ao presente caso. Sobre o tema que importa à divergência, primeiramente, lê-se de sua ementa:

“DESPESA INDEDUTIVEL — PARTICIPAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS NO RESULTADO DO PERÍODO — A dedução como despesa das participações cometidas aos empregados, só acontece quando obedece às determinações do artigo 364, I do RIR/80 e Parecer Normativo CST 99/78.”

Do relatório, extrai-se sobre a defesa da recorrente:

“À glosa das participações nos lucros e respectivos encargos sociais, pagos aos empregados, nos exercícios de 87,88,89 e 90, estaria de acordo com a norma contida no artigo 364,1 do RIR/80 e Parecer Normativo CST 99/78, portanto, equivocada fora a conclusão da autoridade de primeiro grau. O critério principal da premiação foi o de relacionar todos os funcionários, mesmo da atividade meio, que contribuíram para a obtenção das metas, frente ao faturamento e lucro líquido. As participações foram proporcionais aos salários individuais. Exceções ao critério de cumprimento das metas foram às participações do funcionário do ano e reconhecimento ao tempo de serviço prestado.”

E, por fim, mais adiante, segue o único trecho que trata da questão, como efetiva decisão:

“Quanto às participações dos lucros da forma que foi operacionalizada, também não atenderam aos critérios preconizados no regulamento do Imposto de Renda para reduzirem o resultado do período, representando mera liberalidade, não produzindo os efeitos pretendidos.

As participações obedeceram a critérios subjetivos e não beneficiaram a todos os empregados da empresa, condição indispensável a tomá-las dedutíveis como bem explicitado na decisão recorrida às fls.765/767.”

Dessa totalidade de trechos extraídas do acórdão apresentado como segundo paradigma, não se consegue compreender – afinal, como foi possível no acórdão ora recorrido, assim como na decisão da DRJ – discussão sobre a aplicabilidade suficiente do artigo 299 ou necessidade de legislação específica. Ao contrário, nem o artigo 299 foi em qualquer momento mencionado, e também o Regulamento do Imposto de Renda foi utilizado como norma aplicável, ao que tudo indica. Por fim, com a devida vênia, não parece ser o papel do julgador, em âmbito de recurso especial, que requer a demonstração analítica da divergência, ter que buscar o teor das citadas fls. 765/767 da decisão recorrida que deu origem ao paradigma em questão, o que também não mudaria meu posicionamento pelo que já colocado. Mais uma vez, se trataria de uma inferência a partir destes poucos trechos e, como dito acima, não necessária.

Por essas razões, também entendo imprestável o segundo paradigma, impedindo o conhecimento do recurso definitivamente.

No entanto, na hipótese de restar vencida, esclareço que a divergência teria que se limitar à aplicabilidade do regulamento ou legislação específica para a dedutibilidade, sem poder adentrar na questão desenvolvida pela Recorrente quanto ao não **atendimento das condições da Lei n. 10/101/2000**. Primeiramente porque não foram

apresentados paradigmas para este ponto. Segundo porque, ainda que tivesse sido, não seria possível demonstrar a divergência simplesmente em razão de o acórdão recorrido não have-lo feito, decidindo tão somente pela aplicabilidade do artigo 299 do RIR/99, o que inclusive motivou o pedido da contribuinte de eventual retorno dos autos para se apreciar a questão, a depender do resultado de mérito.

Assim, em conclusão, vota-se por **NÃO CONHECER O RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.**

MÉRITO

Na hipótese de restar vencida com relação ao conhecimento, devolve-se, então, ao julgamento deste Colegiado a questão da (i) aplicação da regra geral do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda à dedutibilidade das despesas relativas às debêntures com o pagamento de participação nos lucros e resultados – PLR.

De plano, já registro que se a autuação foi realizada com fundamento tanto no artigo 299 e na Lei n. 10.101/2000, entendo que as despesas poderiam ser consideradas dedutíveis simplesmente pela regra geral do primeiro dispositivo, de modo que as exigências requeridas pela fiscalização não seriam capazes de infirmar a necessidade das referidas despesas para fins fiscais.

Com efeito, é sabido que não basta, para a tributação da renda, tão somente a verificação das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Exige-se, para que se avalie o efetivo acréscimo patrimonial percebido, a dedução dos custos e despesas despendidos para a formação dessas receitas.

Diz-se, assim, que os custos correspondem à troca de recursos pré-existentes no ativo da pessoa jurídica, ou mesmo à contração de dívidas, para a aquisição de um bem ou direito, enquanto as despesas aos gastos assumidos pela entidade, no emprego de valores ou contração de dívidas para o pagamento de encargos necessários à produção da renda, já utilizados ou consumidos, isto é, que não remanesçam no seu ativo.

As despesas de possível dedução são as chamadas operacionais, assim definidas como aquelas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, como prescrito pelo artigo 47 da Lei nº. 4.506/1964, reproduzido pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º) [...]”

De acordo com a redação desse dispositivo, além de não serem computadas como custos, para que sejam dedutíveis, as despesas devem ser pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações requeridas pela atividade da empresa, de modo normal e usual, o que significa, portanto, que ao menos quatro diferentes critérios devem ser analisados.

O primeiro requisito à dedutibilidade das despesas, como apontado, é que estas *não sejam contabilizadas como custos*, ou seja, não correspondam à troca de recursos pré-existentes no ativo da pessoa jurídica, ou mesmo à contração de dívidas, para a aquisição de um bem ou direito. Como um segundo critério, tem-se a exigência de que as despesas sejam *necessárias* para que possam ser deduzidas, o que deve ser corretamente interpretado, sem objetividade ou subjetividade desmedida.

Explica-se. É inerente ao ato de interpretar, vale dizer, de construir o sentido da norma jurídica, tomar-se como ponto de partida o texto. Dele se parte e nele se têm os limites finais daquele processo. Embora o intérprete seja quem atribua conteúdo à referida norma, conferindo-lhe, inevitavelmente, seus valores, o subjetivismo contido nesta atividade não é ilimitado, como bem demonstra Paulo de Barros Carvalho¹:

Os predicados da inesgotabilidade e da intertextualidade não significam ausência de limites na tarefa interpretativa. A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem de levar em conta as diretrizes do sistema [...].

Com isso se quer afirmar que, para a configuração das despesas mencionadas no artigo 299 do RIR/99 como necessárias, o que se exige minimamente é que possuam relação com as atividades da empresa ou sua fonte produtora. Mas que isso, possivelmente, é estar impondo condição não prevista na lei.

¹ Ibid., p. 194.

A confirmar essa orientação, são válidas as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira²:

[...] a lei vincula a dedutibilidade à existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora. Estabelecida a existência dessa relação, o que qualquer pessoa pode fácil e objetivamente fazer, a despesa será por todos reconhecida como necessária, independentemente do que qualquer um pense ou possa pensar, ache ou possa achar, quanto à sua conveniência ou por comparação com qualquer outro referencial de apreciação.

Isto é da maior importância: o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei.

Assim sendo, na medida em que o dispositivo define como necessárias as despesas que tenham relação com as atividades da empresa e a fonte produtora, trata-se a dedutibilidade de regra geral, o que significa que, atendidas as condições impostas pela legislação, esse desconto independe de algo que declare especificamente as despesas como dedutíveis, não sendo possível a imposição de limitações subjetivas ao alcance da relação entre as despesas e as atividades da empresa ou fonte produtora³.

Observe-se que, já no Parecer Normativo nº 32 de 1981, a Coordenadoria do Sistema de Tributação dispunha que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 693.

³ Nesse sentido, a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda já vem decidindo a longo tempo: “IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO. – O art. 47 da Lei nº. 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto”. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 124107. Acórdão nº 01-0900. Relator: Kazuki Shiobara. Sessão: 29 jun. 1989).

Na linha desenvolvida, remete-se aqui a todas as despesas relativas à empresa, assim entendidas “*em oposição a gastos absolutamente estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade*”⁴. Não se quer com isso afirmar que despesas alheias às atividades da pessoa jurídica não sejam necessárias, apenas que os atos de liberalidade não são precisos para a obtenção da renda.

Ademais, a despesa incorrida não deve obrigatoriamente ser exigida de forma direta pela atividade da companhia, senão o que dizer dos juros incorridos, multas sofridas, gastos com acidentes? São despesas que envolvem a continuidade dos negócios, estratégias de riscos. São despesas, portanto, relacionadas à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora.

Assim, concluindo com a definição de Ricardo Mariz de Oliveira⁵, pode-se afirmar, sem incorrer em qualquer equívoco, “que uma despesa é necessária quando ela for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha”, orientação esta inclusive incorporada pela jurisprudência administrativa, em trecho do seguinte acórdão⁶:

A regra geral de definição do lucro real baseado no lucro líquido, ou seja, contábil, é no sentido de que, em princípio todos os dispêndios da empresa são dedutíveis.

A lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para cálculo do lucro tributável.

[...]

Partindo dessa premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada ou até mesmo que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contrapartida, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico de ato de favor, estranho aos objetivos sociais. [...].

⁴ LATORRACA, Nilton; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A dedutibilidade das multas fiscais face ao princípio da legalidade da obrigação tributária e a conceituação de custos e despesas operacionais. **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 8, 1972, p. 140.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 696.

⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 126251. Acórdão nº 101-93720. Relatora: Sandra Maria Faroni. Sessão: 23 jan. 2002.

Passando-se à questão da *normalidade* das despesas, esta se refere, em síntese, aos gastos comuns no ramo de atividade em que atua a companhia ou no tipo de operação envolvida, enquanto *usuais* seriam aqueles caracterizados pela habitualidade, pela frequência com que são incorridos.

Segundo o Parecer Normativo da Coordenadoria do Sistema de Tributação nº 32/1981, editado para analisar a dedutibilidade de gastos necessários num determinado ramo empresarial, “despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária”, com a complementação de que “o requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

O que se exige, efetivamente, é a relação de pertinência entre as despesas incorridas pelas pessoas jurídicas e suas atividades, sendo elas comuns neste ramo de negócio ou na espécie de transação ou operação objeto de análise, vale dizer, “consideradas despesas normais e habituais, notadamente se não evidenciada a sua desnecessidade à fonte produtora de recursos”⁷.

Outras condições impostas à dedutibilidade de despesas diz respeito à sua escrituração e possibilidade de comprovação. No primeiro caso, somente podem ser descontadas na formação da base de cálculo do tributo aquelas despesas devidamente contabilizadas, regra esta flexibilizada em casos particulares. Relativamente à comprovação das despesas, num de seus aspectos, deve-se verificar a existência de prescrição legal quanto a alguma forma específica de prova, isto é, a exigência de que a despesa seja comprovada por meio de documento determinado, no que se refere ao tributo exigido. Por fim, para que as despesas sejam consideradas dedutíveis, devem ser deduzidas no lucro real no período-base competente, quando, segundo o regime de competência, tiverem sido efetivamente incorridas⁸.

A realidade é que, além da regra do citado artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, a legislação fiscal traz diversas outras normas impedindo a dedutibilidade de algumas despesas, limitando o seu valor, condicionando-as a certos

⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 103-09030. Sessão: 10 abr. 1989.

⁸ Acerca do tema, veja-se antiga lição de Sampaio Dória, para quem “despesa incorrida é a que: (a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; (b) seja precisamente quantificável; (c) independa de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de prazo, para exemplificar); e (d) possua titular (credor) identificado precisamente.” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. **Revista de estudos tributários**. São Paulo: IBET; Resenha Tributária, n. 3, 1979, p. 24).

requisitos ou atribuindo-lhe tratamento específico. De todo modo, quer parecer que o limite principal, que submete essas previsões a um juízo de razoabilidade e proporcionalidade, seria o próprio conceito de renda tributável.

Nesse sentido, seja como gratificações – como colocado subsidiariamente pela recorrida –, seja como participação nos lucros e resultados, entendo que as despesas incorridas pela contribuinte assumem as características necessárias à sua dedutibilidade, não as perdendo simplesmente em função de uma participação de um representante do sindicato ou discussão quanto à forma de eleição do representante dos empregados no comitê executivo do PLR/2002.

Com essa mesma orientação, veja-se trechos do acórdão n. 1102-000.847, de relatoria da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa:

“Matéria IRPJ Dedução de Participação nos Lucros e Resultados

Recorrente BANCO BTG PACTUAL S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2004

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. AUSÊNCIA DA REPRESENTAÇÃO SINDICAL NA NEGOCIAÇÃO. CONSEQÜÊNCIAS.

Existindo acordo formal entre empregador e empregados fixando as regras para pagamento da remuneração, a ausência da representação sindical na negociação não é suficiente para impedir a dedutibilidade da despesa, para efeitos de apuração do lucro real.

(...)

Ao final, diz a autoridade lançadora, que os critérios de cálculo e pagamento da PLR competência 2004 teriam sido definidos em Acordo firmado, em 02/12/2004, entre a instituição financeira e comissão de empregados, sem a participação da entidade sindical que representa os interesses dos funcionários. Ou seja, nenhum outro vício foi afirmado no pagamento das participações glosadas.

Assim, tratando-se de valores contratualmente ajustados entre empregador e empregados, sem qualquer evidência de liberalidade, não há como negar-lhes o caráter de remuneração e, dessa forma, assegurar sua dedução na apuração do lucro real, ainda que não atendidos todos os requisitos para sua caracterização como participação nos lucros ou resultados.” (grifou-se)

Por essas razões, acorda-se com a decisão recorrida, votando-se no sentido de sua manutenção, que teve relatoria do então ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto e vale a transcrição por refletir toda a divergência em julgamento e o posicionamento que também se adota:

“Como é sabido, as despesas em geral são regidas pela regra prevista no art. 299 do RIR/99:

RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à

atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplicase também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

As despesas com PLR estão mais especificamente previstas no art. 2º da Lei n.º 10.101/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa:

Lei 10.101/00:

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

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I a pessoa física;

II a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º 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.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5o As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto. (nossos destaques).

A DRJ manteve o lançamento considerando a despesa indedutível na medida em que divisou uma antinomia jurídica e que foi resolvida através dos critérios convencionais (hierarquia, temporal e especialidade) em favor da aplicação dos ditames da Lei 10.101/00.

Como a DRJ constatou um descumprimento relevante dessa norma específica, consequência jurídica divisada foi a indedutibilidade das despesas relacionadas ao pagamento do PLR aos funcionários.

No caso, a DRJ deu prevalência ao princípio da especialidade em que norma mais específica tem primazia sobre norma de caráter geral. Considerou, pois, que a Lei 10.101/00 seria norma reguladora mais específica que a regra geral prevista no art. 299 do RIR/99.

Eis as próprias palavras da DRJ para negar o pleito da Recorrente:

Assim, em que pese o louvável esforço da criativa tese de defesa, é forçoso admitir, contrariamente ao que fora dito na peça de bloqueio, que o tema PLR é afeto a uma coletividade, qual seja, a totalidade de empregados de uma empresa e que pertencem a uma categoria profissional definida, tanto assim que há sindicato específico para albergalos.

Mas nem é preciso envolver-se em tal análise quando se extrai do texto legal o mandamento pelo qual a "comissão escolhida pelas partes, [deve ser] integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria". Por tal comando, resta evidente tanto o caráter imperativo da participação de um representante sindical nas negociações, como a necessidade de legitimação prévia do acordo por meio da presença de empregado que tenha sido escolhido também por seus pares, o que não restou comprovado nos autos. Ao contrário, a apresentação de uma carta circular que, não bastasse nem ser assinada, não contém protocolo de ciência ao corpo laboral, reforça a tese de escolha unilateral dos membros da comissão pela interessada. Vejase, por exemplo, que, quando lhe conveio, a interessada cientificou todos os seus empregados, um a um, sobre o conteúdo do programa de PLR com redação já finalizada, como se bastasse a mera adesão deles a um conjunto de regras prontas.

Peço vênia para discordar da conclusão supra. Por dois motivos, primeiro por não divisar antinomia, como ficará bem claro mais adiante. Por último, mas ainda ligado ao primeiro motivo, por não considerar que o descumprimento da norma técnica no âmbito da Lei nº 10.101/00 tenha como resultado a sanção negativa de tornar a despesa indedutível.

Foi muito bem ressaltado pela doutrina do jusfilósofo Hart que dentro de qualquer sistema jurídico, ao lado das normas sancionadoras coexistem tantas outras normas, em que a sanção pode não ser a característica relevante da norma: normas de estrutura, de outorga de poder, normas técnicas etc. As chamadas normas técnicas são aquelas que apenas regulam como devem ser exercidos certos direitos ou praticados determinados atos, como a feitura de um testamento ou as condições para considerar o que seja um PLR, como é o caso.

Quando da feitura de um testamento, por exemplo, terseá uma norma a determinar que se alguém quer fazê-lo, deverá fazer como prescreve a norma. Se feito conforme a lei, o testamento será válido; caso contrário, será inválido.

O caso que se cuida, podese divisar duas interpretações para o descumprimento das normas técnicas em questão. Podese entender que o descumprimento de alguns requisitos da norma não leva a sanção nenhuma, por não serem relevantes, ou podese atribuir, sim, efeitos sancionatório negativo, como foi o exemplo do

testamento. Nesse caso, a consequência jurídica seria a invalidade do PLR para efeito das normas do direito do trabalho.

O PLR passa a ser considerado uma remuneração e com toda as consequências do âmbito trabalhista disso, pois ele não é incorporado aos salários, não incidindo assim em direitos trabalhistas como 13º, férias e aposentadoria.

Portanto, pelas premissas postas no parágrafo anterior, despidendo averiguar se houve ou não descumprimento das normas técnicas em questão, ou seja, desnecessário aferir se houve efetivamente a participação de um representante sindical nas negociações, como forma de legitimar o acordo, se houve anuência dos trabalhadores etc.

Claro está que a consequência jurídica do descumprimento dessas normas técnicas se exaure no âmbito trabalhista. E não poderia ser diferente, justamente porque a norma do art. 299 do RIR/99 acolheria perfeitamente o resultado encontrado pela aplicação da Lei nº 10.101/00, que seria dotada de outra natureza, ou seja como um remuneração normal.

Ora, a regra geral do art. 299 do RIR/99, especificamente o seu parágrafo 3º está em perfeita sintonia com essa conclusão: “§ 3º O disposto neste artigo aplicase também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”.

Daí porque afirmei alhures que não divisava qualquer tipo de antinomia na aplicação das normas jurídicas em relevo no caso concreto. A uma perfeita compatibilidade entre as normas.

Cabe ainda uma outra justificação ao fato de que a Lei nº 10.101/00 tratou também de autorizar a dedutibilidade das despesas com PLR nos seus termos. Da inserção de um parágrafo afirmando que o PLR é dedutível nos termos daquela Lei não se pode extrair, utilizando-se de um argumento “quase lógico”, o argumento a contrário sensu e chegarse à conclusão de que as despesas seriam indedutíveis.

E não se pode chegar ‘aquela conclusão pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegarse a “q”. Por outras palavras, Se “p” (a existência e validade jurídica dos pagamentos na forma de PLR) > (implica) “q” (em sua dedutibilidade como despesas para efeito de Imposto de Renda). Isso não que dizer que se negarmos “p” (PLR, por qualquer que seja o motivo) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (sua dedutibilidade). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”, no caso não só o § 3º do art. 299 do RIR/99 já referido alhures, mas o próprio § 3º da Lei 10.101/2000 serve também de amparo para a dedutibilidade caso o programa de participação nos lucros ou resultados não satisfizer os preceitos da Lei 10.101/2000, uma vez que tal preceptivo prevê a possibilidade de a empresa adotar um outro programa de participação, mantidos espontaneamente:

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)”

Por essas razões, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.**

(assinado digitalmente)
Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Com a devida vênia, **voto pelo conhecimento do recurso especial** da Procuradoria, eis que tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma (nº 1803-00.467) tratam da dedutibilidade da Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

O acórdão paradigma referido condiciona a dedutibilidade ao cumprimento dos requisitos tratados pela Medida Provisória nº 1.619-39/97, cujas reedições foram ao final convertidas na Lei nº 11.101/2001. Nesse sentido, destaco trecho do acórdão nº **1803-00.467**:

Conforme acima exposto, a empresa interessada em utilizar o instituto da participação dos empregados nos seus resultados, deve adotar um dos instrumentos previstos no art. 20 da Lei retromencionada, implantando comissão escolhida pelas partes da qual participe membro do sindicato da categoria ou inclui as regras do PLR em acordo ou convenção coletiva.

Embora os pagamentos tenham sido realizados na vigência das Medidas Provisórias nº 1.539/96 e 1.619/97 e suas respectivas reedições, constata-se a necessidade de prévia negociação da empresa e comissão escolhida entre seus trabalhadores, integrada ainda por um representante indicado pelo sindicato da categoria.

Tal negociação visa fixar regras claras e objetivas contendo estipulação de metas para os trabalhadores e resultados positivos para as empresas, bem como os critérios de aferição do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos de revisão do acordo. (...)

Se nenhum dos procedimentos foi adotado pela empresa, resta desfigurado o instituto legalmente regulamentado pela Lei nº 10.174/2001, pois não há meio de se aferir de se estar diante de um verdadeiro Programa de Participação nos Lucros — PLR. (...)

Assim como a empresa pode invocar este ou aquele acordo ou convenção coletiva sem no entanto estar obrigada a qualquer um, infere-se a conseqüente liberalidade no seu pagamento e a conseqüente indedutibilidade dos valores da base de cálculo do IRRT e CSLL.

De outro lado, o acórdão recorrido - também analisando a dedutibilidade - conclui por afastar a exigência de cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00 na esfera tributária, aplicando ao caso o artigo 299, do RIR/99:

Como é sabido, as despesas em geral são regidas pela regra prevista no art. 299 do RIR/99: (...)

As despesas com PLR estão mais especificamente previstas no art. 2º da Lei n.º 10.101/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa : (...)

No caso, a DRJ deu prevalência ao princípio da especialidade em que norma mais específica tem primazia sobre norma de caráter geral. Considerou, pois, que a Lei 10.101/00 seria norma reguladora mais específica que a regra geral prevista no art. 299 do RIR/99. (...)

Peço vênia para discordar da conclusão supra. Por dois motivos, primeiro por não divisar antinomia, como ficará bem claro mais adiante. Por último, mas ainda ligado ao primeiro motivo, por não considerar que o descumprimento da norma técnica no âmbito da Lei nº 10.101/00 tenha como resultado a sanção negativa de tornar a despesa indedutível. (...)

Claro está que a consequência jurídica do descumprimento dessas normas técnicas se exaure no âmbito trabalhista. E não poderia ser diferente, justamente porque a norma do art. 299 do RIR/99 acolheria perfeitamente o resultado encontrado pela aplicação da Lei nº 10.101/00, que seria dotá-a de outra natureza, ou seja como uma remuneração normal. Ora, a regra geral do art. 299 do RIR/99, especificamente o seu parágrafo 3º está em perfeita sintonia com essa conclusão: “§ 3º O disposto neste artigo aplicase também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

Daí porque afirmei alhures que não divisava qualquer tipo de antinomia na aplicação das normas jurídicas em relevo no caso concreto. A uma perfeita compatibilidade entre as normas.

Ambos os acórdãos, portanto, tratam da interpretação dos dispositivos do RIR/1999 e da Lei nº 10.101/00 (fruto de conversão de Medidas Provisórias anteriormente reeditadas), para analisar a dedutibilidade do PLR quanto ao IRPJ. Diante disso, há de se conhecer o recurso especial, para análise da matéria por esta Turma da CSRF.

Por tais razões, **voto pelo conhecimento** do recurso especial.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa