



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.720493/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.131 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente OPPORTUNITY DISTRIBUIDORA DE TIT E VALOR MOBILIAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE.

Pagamentos referentes PLR que decorrem de um acordo formal, registrado, o qual obriga a fonte produtora a cumprir o avençado, não se configurando como mera liberalidade, legítima a sua dedução como despesa necessária à fonte produtora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade por vício de motivação em relação ao valor de R\$ 2.750.000,00, vinculado ao PLR de 2002; e, no mérito, em relação ao valor de R\$ 2.569.991,87, vinculado ao PLR 2009, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões, em relação ao mérito, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva por entender que a dedutibilidade do PLR de empregado está sujeita ao cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Henrique Nimer Chamas, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelo Filho, Fernando Beltcher da Silva e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 8ª Turma da DRJ/SPO (Acórdão 16-66.693, fls. 1004 e ss.) que julgou improcedente, por voto de qualidade, a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Transcrevo excertos dos principais atos processuais.

TVF

6. Do Lançamento

O lançamento ora efetuado tomou por base exclusivamente dados fornecidos pelo contribuinte em atendimento a intimações, e formaliza a exigência de tributo correspondente às parcelas das PLR indedutíveis não adicionadas pela empresa, na apuração do lucro real.

	DIPJ 2007 ANO- CALENDÁRIO 2006	DIPJ 2008 ANO- CALENDÁRIO 2007	DIPJ 2009 ANO- CALENDÁRIO 2008	DIPJ 2010 ANO- CALENDÁRIO 2009	PROGRAMA
PLR 2005 - 2º SEM 2005	579.439,17				PPR-2002
PLR 2006	2.945.287,16	1.409.349,34			PPR-2002
PLR 2007		6.942.250,53			PPR-2002
PLR 2008			6.850.000,00		PPR-2002
PLR 2009				5.319.991,87	PPR-2009
DESPESAS INDEDUTÍVEIS	3.524.726,33	8.351.599,87	6.850.000,00	5.319.991,87	

Em virtude da existência de dois Programas de Participação nos Lucros ou Resultados (PPR-2002 e PPR-2009), optou-se pela constituição do crédito tributário em dois processos separados.

Dessa forma o lançamento referente ao PPR-2009 será tratado no presente processo (Processo: 12448.720493/2010-16) e, o lançamento referente ao PPR- 2002, será tratado em processo específico (Processo: 12448.720485/2010-61).

MEMORIAL

Trata-se de débitos de IRPJ e de CSLL, do ano-calendário de 2009, em decorrência da glosa de despesas com pagamento de Participação nos Lucros e Resultados aos empregados da Recorrente, cujo principal e multa somam R\$ 3.723.944,29, dado que, segundo a fiscalização, o Programa PLR/2009 não teria atendido as disposições previstas no artigo 2º, da Lei nº 10.101/00.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, por entender que:

- (i) não caberia a análise quanto ao atendimento pelo Programa PLR/2009 dos requisitos da Lei nº 10.101/00, visto que essa matéria seria objeto de discussão judicial; e
- (ii) para fins de dedutibilidade da PLR, seria obrigatório o atendimento aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, sob pena de configurarem mera liberalidade da Recorrente, não correspondente a gasto necessário ao desenvolvimento da sua atividade, o que afastaria a aplicação do artigo 299, do RIR/99.

PRELIMINARMENTE**- Esclarecimentos Sobre os Programas Que Suportaram os Pagamentos Efetuados:**

- (i) Inicialmente, a Recorrente esclarece que, no ano-calendário de 2009, efetuou dois pagamentos a título de PLR aos seus empregados:

(i) em agosto de 2009 e

(ii) em fevereiro de 2010.

A parcela paga em agosto de 2009 estava vinculada ao Programa PLR/2002, enquanto a parcela paga em fevereiro de 2010 era relativa Programa PLR/2009, conforme cláusulas abaixo:

1	Programa PLR/2002	2	Programa PLR/2009
	Cláusula 14, §§ 2º e 3º: prevê que, deliberada a extinção do Programa PLR/2002, a Recorrente deveria apurar o lucro auferido entre o início do período base e a data de extinção, realizando o pagamento de tais valores no prazo de 60 dias da extinção do Programa. Extinção do programa: 25 de junho de 2009 Pagamento: agosto de 2009 (dentro do prazo de 60 dias)		Cláusula 11: previa que o Programa vigoraria e teria efeitos de 1º de julho de 2009 a 30 de junho de 2001 Cláusula 5ª, §5º: a apuração da PLR seria semestral, nos períodos compreendidos entre 1º de janeiro e 30 de junho, e 1º de julho e 31 de dezembro. A distribuição aos empregados ocorreria no prazo de até 90 dias após o encerramento do período base. Pagamento: fevereiro de 2010 (dentro do prazo de 90 dias)

- Da Inexistência de Concomitância das Esferas Administrativa e Judicial

A fim de ver declarada a regularidade do seu Programa de PLR/2009, no que se refere ao atendimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/01 para fins de reconhecimento da inexigibilidade de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados tal título [1], a Recorrente ajuizou:

(i) **Estabelecimento do Rio de Janeiro:** Ação Declaratória nº 0004889- 76.2010.4.02.5101/RJ e Medida Cautelar de Depósito nº 0002953-16.2010.4.02.5101; e

(ii) **Estabelecimento de São Paulo:** Ação Declaratória nº 0007440-12.2010.4.03.6100/SP e Medida Cautelar de Depósito nº 0004771-83.2010.4.03.6100.

A fiscalização, quando da lavratura do auto de infração de IRPJ e de CSLL em questão, acertadamente reconheceu que inexistiria concomitância entre as esferas administrativas e judicial, dado que as referidas ações judiciais “não alcançam o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido” (fls. 881).

A DRJ, contudo, apesar de reconhecer que “em que pese referida ação pretender seja afastada qualquer exigência de contribuições previdenciárias pela inobservância de requisitos da Lei nº 10.101, de 2000,” considerou que “a discussão a respeito do atendimento (ou não) do PLR-2009 às disposições da Lei nº 10.101/2000, já foi levada à decisão do Poder Judiciário” implicando em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa.

A Recorrente, assim como a fiscalização, entende que esse não é o melhor entendimento sobre a matéria, dado que, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 07/2014, citado pela DRJ, “só produzirá o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.”

Não há dúvidas de que, no presente caso, as partes e a causa de pedir (atendimento (ou não) do PLR-2009 às disposições da Lei nº 10.101/2000) são as mesmas. Contudo, o pedido é certamente diverso, já que a ação objetiva o reconhecimento da inexigibilidade de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR realizados com base no Programa PLR, enquanto no auto de infração objeto desse processo administrativo exige-se IRPJ e CSLL sobre esses pagamentos.

Logo, não há que se falar em concomitância das esferas administrativa e judicial no presente caso, nos termos do Parecer Normativo COSIT n.º 07/2014.

Subsidiariamente, ainda que pudesse haver concomitância nesse caso, o que se admite para fins de argumentação, deve ser reconhecida, ao menos, a aplicação dos efeitos da decisão transitada em julgado, em 13.11.2019, nos autos da Ação Declaratória n.º 0007440-12.2010.4.03.6100/SP (estabelecimento SP), que declarou a legalidade do Programa de PLR/2009 para fins de fruição da isenção de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a esse título aos empregados alocados no estabelecimento de São Paulo (doc. 01)2. E, quanto à Ação Declaratória n.º 0004889-76.2010.4.02.5101/RJ, cumpre esclarecer que ainda se encontra em tramitação (doc. 02).

- Da Nulidade do Lançamento por Violação do Artigo 142, do CTN

A fiscalização limitou-se a alegar o suposto não atendimento pelo Programa PLR/2009 das disposições da Lei n.º 10.101/2000, especificamente quanto à falta de comprovação da eleição do representante dos empregados para formação do Comitê Executivo que elaborou tal Programa.

Contudo, a fiscalização ignorou que uma parcela da PLR paga em 2009 se deu com base no Programa PLR/2002, deixando de fundamentar, nessa parte, o lançamento, isto é, de esclarecer as razões pelas quais o Programa PLR/2002 não atenderia aos requisitos da Lei n.º 10.101/2000.

A adoção desse procedimento importou em afronta ao artigo 142, do CTN, e, conseqüentemente, em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, com a reforma da decisão recorrida que assim não considerou.

MÉRITO – Do Atendimento aos Requisitos da Lei n.º 10.101/2000 pelo Programa PLR/2009

Segundo a fiscalização, o Programa PLR/2009 não atenderia as disposições da Lei n.º 10.101/2000, dada a ausência de comprovação da eleição do representante dos empregados para formação do Comitê Executivo que elaborou tal Programa.

A Recorrente demonstrou, contudo, que a Lei n.º 10.101/2000, em seu artigo 2º (vigente à época dos fatos) [3], concede ampla liberdade para as partes definirem os critérios para escolha da comissão que negociará o Programa, inexistindo imposição legal de eleição do representante dos empregados, como alegado pela fiscalização.

E, assim sendo, a Recorrente comprovou que os seus empregados foram convocados a escolher seus representantes o que foi feito após deliberações dos mesmos, devidamente registradas (doc. de fls. 949-983), sem qualquer ingerência da sua parte.

Conforme cláusula 6ª do Programa PLR/2009, os empregados da Recorrente ainda tomaram conhecimento do Programa e da sua estrutura e expressaram a sua concordância.

Logo, seja coletiva ou diretamente, os empregados da Recorrente participaram da definição dos critérios para distribuição dos lucros ou resultados, atendendo ao disposto no artigo 2º, inciso I, da Lei n.º 10.101/2000 e, conseqüentemente, inexistindo razão para a glosa das despesas com o pagamento de PLR na competência de fevereiro de 2010.

Subsidiariamente - Da Dedutibilidade dos Pagamentos Efetuados aos Empregados como Despesa Operacional para Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL

As despesas glosadas pela fiscalização referem-se a valores pagos a título de PLR, por força de um acordo coletivo formal devidamente registrado e que possui força vinculante para as partes pactuantes. Em razão do referido acordo, a Recorrente estava obrigada ao pagamento de PLR a seus empregados, sob pena de descumprimento contratual.

Portanto, ainda que não enquadráveis como PLR, por suposto descumprimento da Lei n.º 10.101/2000, tais despesas não podem ser tratadas como mera liberalidade, conforme pretendido pela decisão recorrida.

No mínimo, corresponderiam à gratificação / remuneração dos empregados, recebida em razão da prestação de serviços em decorrência de um contrato de trabalho existente e, portanto, também dotadas de normalidade e usualidade, por expressa previsão no parágrafo 3º, do artigo 299, do RIR/9 e no artigo 34, da Instrução Normativa SRF Nº 93/97.

Não é outro o entendimento da Câmara Superior do E. CARF, que, em outro caso da Recorrente, análogo ao presente (processo administrativo nº 12448.720485/2010-61), reconheceu a improcedência da glosa de despesas de PLR referentes aos anos-calendário de 2006 a 2008 (Programa PLR/2002) [4]:

“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 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.” (grifo no original)

Portanto, demonstrado que os pagamentos realizados a título de PLR em razão de acordo coletivo celebrado, ainda que viessem a ser descaracterizados como PLR, correspondem a uma gratificação/remuneração do empregado à qual a empresa está obrigada, não se configurando ato de mera liberalidade. Logo, não resta dúvida de que se trata de despesas usuais e necessárias, sendo dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do parágrafo 3º, do artigo 299, do RIR/99 e do artigo 34, da Instrução Normativa SRF nº 93/97.

PEDIDO

Ante todo o exposto, a Recorrente requer seja provido o seu recurso voluntário, com a reforma do acórdão recorrido, para que seja reconhecida:

- (i) a nulidade do lançamento, já que a fiscalização não demonstrou a razão pela qual o Programa PLR/2002 (pagamento de PLR realizado em agosto de 2009) deixou de atender aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 e, consequentemente, deixou de apurar a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em violação ao artigo 142, do CTN e caracterizando cerceamento do seu direito de defesa; e
- (ii) no mérito, a improcedência do lançamento, dado que o Programa de PLR/2009 atendia aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 e, subsidiariamente, ainda que assim não fosse, os valores pagos aos empregados da Recorrente correspondem a gratificações/remunerações, em decorrência de contrato firmado entre as partes, no ano-calendário de 2009, tratando-se de despesas dedutíveis, nos termos do artigo 299, do RIR/99 e do artigo 34, da Instrução Normativa SRF nº 93/97.

Transcrevo o relatório da decisão.

Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 1005 e ss.)

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, em 13/10/2010, foram lavrados contra a instituição financeira contribuinte acima identificada, os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R\$ 3.855.078,88, incluindo os juros de mora (calculados até 12/2013) e as multas de ofício (75%) e exigida isoladamente (50%).

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 883 a 887):

Total do Crédito Tributário: R\$ 2.409.424,30, sendo R\$ 1.329.997,96, a título de IRPJ; R\$ 81.927,87, a título de juros de mora calculados até 30/09/2010; e R\$ 997.498,47, a título de multa proporcional (75%);

Fato Gerador: 31/12/2009;

Enquadramento legal: (001) DESPESAS INDEDUTÍVEIS: arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 359, 462 e 463 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999; arts. 1º, 2º e 3º da lei nº 10.101, de 2000;

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 888 a 892)

Total do Crédito Tributário: R\$ 1.445.654,58, sendo R\$ 797.998,78, a título de CSLL; R\$ 49.156,75, a título de juros de mora calculados até 30/09/2010; e R\$ 598.499,08, a título de multa proporcional (75%);

Fato Gerador: 31/12/2009;

Enquadramento legal: (001) CSLL (FINANCEIRAS)– art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da lei nº 9.430, de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

1.1. A ciência da autuação ocorreu na mesma data da lavratura (14/10/2010), conforme consignado às fls. 884 e 889.

2. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 870 a 882, o auditor fiscal autuante informa, em preâmbulo, que o procedimento fiscal teve por escopo a verificação, dentre outras coisas, do *pagamento de Participações nos Lucros e Resultados-PLR e a verificação de sua dedutibilidade na apuração do Imposto de Renda.*

2.1. Quanto à legislação aplicável a autoridade fiscal reporta-se aos artigos 359, 462 e 463 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 70.235, de 1999), os quais referem-se ao tratamento tributário dispensado à participação nos resultados; e aos arts. 1º, 2º (*caput*, incisos I e II, §§ 1º, I e II, e 2º) e 3º (*caput* e §§ 1º a 5º) da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, que *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.* Sobre a referida legislação a autoridade fiscal tece as seguintes considerações:

- *O primeiro ponto a considerar é o objetivo da lei, expresso em seu artigo 1o. Trata-se de munir as empresas de instrumento para estímulo à produtividade de seus funcionários. Este instrumento se traduz na distribuição de resultados, vale dizer, recompensas pecuniárias;*

- *Tais pagamentos são despesas dedutíveis na apuração do Imposto de Renda, no próprio ano de sua constituição, e desde que efetuados nos termos da lei. Significa dizer que a dedutibilidade da PLR, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, é **admitida no período de competência das despesas com a constituição da PLR**, e desde que observados determinados requisitos legais, requisitos estes definidos pela Lei 10.101/2000;*

- *Os requisitos legais de dedutibilidade, definidos pela Lei 10.101/2000, têm relação com os critérios de definição dos valores a serem pagos, com a periodicidade dos pagamentos e com a participação das entidades representativas dos trabalhadores (sindicatos) no processo;*

- *Estes requisitos nada têm de aleatório; ao contrário, visam a resguardar os objetivos da lei. Trata-se de garantir que a PLR seja um instrumento de incentivo pecuniário aos funcionários como um todo, segundo critérios claros e objetivos definidos não pela empresa, mas por esta em conjunto com os próprios funcionários, com a interveniência e fiscalização do sindicato laboral. Sob o aspecto da periodicidade, Se a PLR é medida de incentivo, guardando relação com o resultado e a produtividade, os pagamentos serão necessariamente incidentais ou excepcionais, pois a habitualidade é característica da remuneração salarial, cuja contrapartida é o esforço laboral;*

- *Sob o aspecto da representação dos funcionários, as participações devem ser calculadas segundo critérios aprovados pelos funcionários beneficiários como um todo, representados pelas suas entidades sindicais, sendo estes critérios formalizados em instrumento próprio, arquivado na sede do sindicato, à disposição dos interessados; não sendo assim, as participações poderiam beneficiar uns*

poucos em detrimento dos restantes, ou transformar-se em veículo para pagamento de benefícios diversos e liberalidades, desvirtuando a finalidade do instituto e distorcendo o resultado fiscal;

- o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a natureza do acordo a ser celebrado entre comissão de empregados e a empresa não podia prescindir da participação do sindicato profissional, quando na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.361-DF, de 19/12/1995, em que se impugnava o caput do artigo 2º da AAP 1.136, de 26/09/1995 (DOU de 27/09/1995), conforme comentários acima (ANEXO 14).

2.2. Sob o tópico “3. Da Indedutibilidade da PRL Competência 2006, 2007 e 2008”, a autoridade fiscal discorre (fls. 874/877) sobre os pagamentos de PLR efetuados nos anos 2003 a 2008 aos seus empregados sob a égide de um acordo de participações nos lucros ou resultados elaborados por comissão de negociação, denominado Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, chamado pela Fiscalização de PPR-2002 (Fls. 1 a 8 do ANEXO 01). O crédito tributário lançado concernente ao PPR-2002 está sendo controlado no Processo Administrativo nº 12448.720485/2010-61.

2.3. Sob o tópico “4. Da Indedutibilidade da PRL Competência 2009”, a autoridade fiscal expõe quanto ao Programa Próprio de PLR – PPR-2009 (ANEXO 04 E ANEXO 05) que:

-- a empresa Opportunity DTVM substituiu em JUNHO/2009 o PPR-2002, executado em desconformidade com a Lei 10.101/00, por outro Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, doravante denominado PPR-2009, firmado em 25/06/2009, efetuando pagamentos de PLR, sob a égide deste novo programa, aos seus empregados no ano-calendário de 2009 nas competências (MÊS/ANO) de AGOSTO/2009 (1ª parcela 2009.1) e FEVEREIRO/2010 (2ª parcela 2009.2);

-- Neste último programa PPR-2009, apesar de ter sido resultante de comissão de negociação que contou com a participação do sindicato da categoria, a representatividade dos empregados está em desconformidade com os requisitos da lei que rege o tema (Lei no 10.101/2000), uma vez que a empresa não utilizou um processo de escolha de representantes dos empregados, optando pelo mesmo processo de indicação de nomes de empregados descrito acima, escolhidos pela livre vontade do empregador. Tal conduta está em desacordo com o disposto no inciso I do artigo 2º da Lei 10.101/00 que fixa um processo de escolha de representantes pelas partes, afastando o mero critério indicativo utilizado pela empresa;

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

-- Neste, o empregador escolheu nomes de empregados, que manifestaram sua vontade em participar da comissão de negociação, e não submeteu estes nomes a aprovação coletiva dos demais empregados da empresa. Tal processo, já comentado acima, não possui a transparência e a clareza necessárias para confirmar a representatividade dos nomes escolhidos, uma vez que diversas dúvidas podem emergir, dentre elas a que indagaria quantos e quais foram os empregados que manifestaram a vontade de participar da comissão de negociação e se o corpo funcional teve acesso a totalidade desses nomes;

-- no transcurso da presente Ação Fiscal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional da 2ª Região/RJ, através dos Ofícios DIDE nos 871 (ANEXO 06), 996 (ANEXO 07) e 997 (ANEXO 08), informou a esta Fiscalização a existência das seguintes medidas judiciais, impetradas pelo Contribuinte em epígrafe, no intuito de obter, na esfera judicial, o reconhecimento da adequação dos seus Programas de Participação nos Lucros ou Resultados aos critérios e requisitos legais existentes na lei que rege o tema (Lei no 10.101/2000); 1) Ação Cautelar (CAUTELAR/RJ) - processo nº 2010.51.01.002953-1 da 01ª VF/RJ e 2) Ação Declaratória (DECLARATÓRIA/RJ) - processo nº 2010.51.01.004889-6 da 01ª VF/RJ;

-- Na CAUTELAR/RJ (ANEXO 07), o Contribuinte apresentou: A) Seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), celebrado em 25/06/2009, com vigência de 01/07/2009 a 30/06/2011, relativo ao ano-calendário 2009 e posteriores, doravante denominado por esta Fiscalização de PPR-

2009 (Fls. 20 a 25 do ANEXO 07) como sendo formalizado segundo os critérios e requisitos da Lei 10.101/2000; B) Um resumo de folha de pagamento de PLR da filial RJ (CNPJ 01.582.158/0001-80) relativo à competência de pagamento FEVEREIRO/2010 (Fls. 26 e 27 do ANEXO 07); C) Um demonstrativo dos valores a serem depositados, relativos à filial RJ, a título das contribuições devidas (Fl. 28 do ANEXO 07) com valor total de PLR pago de R\$ 1.974.749,00; D) Uma guia de depósito judicial relativa às contribuições devidas na competência FEVEREIRO/2010 no valor total de R\$537.380,49 (Fl. 63 do ANEXO 07), recolhida no CNPJ da filial RJ; E) Uma cópia do presente Mandado de Procedimento Fiscal 07.1.66.OO-2009-00266-8, acompanhado dos Termos de Início de Procedimento Fiscal e de Intimação Fiscal nº02, que evidenciam de forma clara o período de 01/2006 a 12/2007 como sendo o período de trabalho da Ação Fiscal (Fls. 29; 30 a 33; 36 a 39 do ANEXO 07);

-- Foi efetuado depósito judicial relativo ao estabelecimento filial RJ (CNPJ 01.582.158/0001-80) na competência FEVEREIRO/2010, das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos e das contribuições devidas pelos segurados empregados (ANEXO 09). Em 19/04/2010, foi proferida sentença no âmbito da CAUTELAR/RJ, suspendendo "a exigibilidade do tributo objeto da presente demanda" (Fls. 64 a 66 do ANEXO 07);

-- Com relação à DECLARATÓRIA/RJ, o contribuinte apresentou em Sua petição inicial (ANEXO 10) argumentos acerca da conformidade do seu PPR-2009 aos requisitos da Lei 10.101/2000. Até o encerramento desta Ação Fiscal não foi proferida nenhuma decisão no âmbito desta medida judicial;

-- Intimada (Fls. 213 a 215), a empresa apresentou Certidão de Objeto e Pé das ações cautelar e ordinária em curso no RJ, lavrada em 29/04/2010 (ANEXO 11);

-- Quase que simultaneamente, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional da 3ª Região/SP, através do Ofício DIAE nº 2731/2010 (ANEXO 12), de 28/06/2010, informou também a esta Fiscalização a existência das seguintes medidas judiciais, impetradas pelo Contribuinte em epígrafe: 1) Ação Cautelar (CAUTELAR/SP) - processo nº 0004771-83.2010.4.03.6100 da 16ª VF/SP e 2) Ação Declaratória (DECLARATÓRIA/SP) - processo nº 0007440-12.2010.4.03.6100 da 16ª VF/SP;

-- Na CAUTELAR/SP, foi efetuado depósito judicial relativo ao estabelecimento filial SP (CNPJ 01.582.158/0003-41) na competência FEVEREIRO/2010, das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos e das contribuições devidas pelos segurados empregados (ANEXO 09). Foi deferida liminar no âmbito da CAUTELAR/SP em 16/03/2010, suspendendo "a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre a Participação nos Lucros ou Resultados pagos pela impetrante no mês de fevereiro de 2010";

-- Na DECLARATÓRIA/SP (ANEXO 12), o Contribuinte apresentou em sua petição inicial argumentos acerca da conformidade do seu PPR-2009 aos requisitos da Lei 10.101/2000. Até o encerramento desta Ação Fiscal não foi proferida nenhuma decisão no âmbito desta medida judicial. O referido Ofício DIAE 2731/2010 trouxe o seguinte rol de documentos para conhecimento desta Fiscalização: A) Seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), celebrado em 25/06/2009 (PPR-2009), com vigência de 01/07/2009 a 30/06/2011, como sendo formalizado segundo os critérios e requisitos da Lei 10.101/2000; B) Um resumo de folha de pagamento de PLR da filial SP (CNPJ 01.582.158/0003-41) relativo às competências de pagamento FEVEREIRO/2010 e AGOSTO/2009; C) Uma guia de depósito judicial relativa às contribuições devidas na competência FEVEREIRO/2010 no valor total de R\$ 124.021,69, recolhida no CNPJ da filial SP;

-- Intimada (Fls. 213 a 215), a empresa apresentou Certidões de Objeto e Pé das ações cautelar e ordinária em curso no SP, lavradas em 06/08/2010 (ANEXO 13);

-- Embora, reconhecendo a existência dos depósitos judiciais das contribuições previdenciárias devidas, referente à 2ª parcela do PLR 2009, pelos estabelecimentos filiais SP e RJ, respectivamente nas ações CAUTELAR/SP e CAUTELAR/RJ, com liminar e sentença favoráveis, respectivamente, e que até o encerramento da presente Ação Fiscal não foram proferidas outras decisões nos âmbitos das medidas judiciais descritas acima, tais depósitos e decisões judiciais não alcançam o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

-- Portanto, a despesa com a constituição da Participação nos Lucros ou Resultados (PPR-2009 competência 2009) reduziu o lucro líquido de 2009. Logo, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, relativamente ao ano-calendário de 2009, foram indevidamente reduzidos no montante de R\$5.319.991,87 (Fls. 224 e 225; ANEXO 15);

	DIPJ 2010
PLR 2009	5.319.991,87
DESPESAS INDEDUTÍVEIS	5.319.991,87

3. Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seus advogados e procuradores (docs. às fls. 925/926), apresentou, em 16/11/2010, a impugnação de fls. 905/924, acompanhada dos documentos de fls. 925/998. Após apontar a tempestividade da apresentação da peça de defesa, a impugnante relata os fatos consignando sua discordância com o entendimento adotado pela fiscalização, pelas seguintes razões:

- (i) a Impugnante, quando da elaboração do Programa PLR/2009, atendeu a todas as disposições previstas na Lei nº 10.101/2000, conforme será amplamente demonstrado e comprovado, de modo que os valores pagos à título de PLR com base em tal Programa podem ser deduzidos como despesa operacional para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e
- (ii) ainda que se considere, apenas para fins de argumentação, a suposta irregularidade do Programa PLR/2009 da Impugnante por descumprimento das formalidades previstas na Lei nº 10.101/00, as despesas com os valores pagos aos seus empregados no ano-calendário de 2009 são dedutíveis, pois caracterizam-se, no mínimo, como gratificações pagas conforme acordo celebrado, sendo despesas usuais e necessárias à atividade da Impugnante e à manutenção de sua fonte produtora, em estrita conformidade com o disposto no artigo 299, do Decreto nº 3.000/99 ("RIR/99").

3.1. Sob o tópico "Do Atendimento às Disposições da Lei nº 10.101/2000", a impugnante argumenta ter ocorrido "Efetiva Negociação com a Coletividade de Empregados", nesse sentido extrai da leitura do art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 10.101, de 2000, que tal dispositivo: (1) *relega às partes ampla liberdade, não só para fixar as regras que regerão a distribuição de lucros ou resultados, mas também para escolher qual modalidade de negociação melhor se adequa à realidade das partes (via comissão ou diretamente com o sindicato, via acordo ou convenção coletiva); e (2) seguindo este viés não-intervencionista, a lei também não estabelece quais critérios devem ser observados no processo de escolha da comissão negociadora. Ela apenas diz que tal comissão será escolhida e que essa escolha será feita pelas partes, frisando que o texto legal fala em "escolha", não em "eleição". E também fala "pelos empregados" e não "pelos empregados".*

3.1.1. Concluindo não haver imposição legal para que haja uma eleição e que as partes têm ampla liberdade para definir os melhores critérios para a escolha da comissão que negociará o plano, acusa a fiscalização de lhe impor, sem amparo legal, o dever de comprovar a existência de um eleição do representante do empregado que compôs a comissão para negociação do Programa PLR/2009, o que resultaria na violação do art. 5º, inciso II, da Constituição Federal.

3.1.2. Faz notar que a escolha da comissão negociadora obedeceu estritamente um processo democrático, tendo atendido claramente as exigências do artigo 2º, inciso I, da Lei nº 10.101/2000, pois, antes de firmado o acordo, os empregados foram convocados a escolher seus representantes, o que foi feito após deliberações dos mesmos, registradas por meio dos documentos anexos (doc. 04 – fls. 949/954).

3.1.3. Ressalta que a Impugnante não teve qualquer ingerência na escolha dos representantes dos empregados. Ao contrário, esta comprovou documentalmente a transparência e democracia do processo de escolha de tais representantes, o qual, repita-se, observou a necessária esfera de liberdade

preconizada pela legislação. E conclui que não restou demonstrado qualquer vício de consentimento na escolha da comissão que elaborou o Programa PLR/2009.

3.1.4. Consigna que, na cláusula sexta do referido Programa, consta a informação que os empregados da Impugnante, mediante assinatura de termo próprio, tomaram conhecimento do Programa e da sua estrutura, tendo expressado a sua concordância do que decorreria a constatação de que o diálogo entre empregador e empregados efetivamente existiu na confecção do Programa PLR/2009. Portanto, a exigência de negociação das suas regras com os trabalhadores foi plenamente atendida, porquanto além de estes terem sido representados pelo Comitê Executivo, ainda participaram diretamente da sua aprovação, após tomarem conhecimento dos seus termos.

3.1.5. Neste diapasão insiste não restar dúvida que o Programa PLR/2009 atendia a todas as disposições da Lei n.º 10.101/00, não havendo razão para a manutenção da glosa das despesas objeto da autuação em comento.

3.1.6. Registra, ainda, a existência das ações judiciais mencionadas no relatório fiscal (Ação Declaratória n.º 2010.51.01.004889-6 e Ação Declaratória n.º 0007440-12.2010.4.03.6100) e que, após a lavratura do presente auto de infração, foi proferida sentença favorável à Impugnante nos autos da Ação Declaratória n.º 0007440-12.2010.4.03.6100/SP (doc. 05), reconhecendo que o Programa PLR/2009 da Impugnante atendia às disposições previstas na Lei n.º 10.101/2000. Mas adverte que apesar da existência de tais ações, não haveria que se falar em concomitância com o presente processo administrativo, uma vez que, no âmbito judicial, está sendo comprovado que o Programa PLR 2009 atende às disposições previstas na Lei n.º 10.101/00, para fins de não incidência das contribuições previdenciárias, frisando não haver naquelas ações qualquer questionamento relacionado à dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados do Programa PLR/2009.

3.2. Sob o tópico “Da Dedutibilidade das Gratificações pagas aos Empregados como Despesa Operacional para Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL”, a impugnante defende que os valores pagos aos seus empregados a título de PLR, ainda que não atendidos às disposições da Lei n.º 10.101/2000 pelo Programa PLR/2009, correspondem a despesas dedutíveis para fins da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Reportando-se ao artigo 299 do RIR/99, ao Parecer Normativo COSIT n.º 32, de 1981, a ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira e a ementa de acórdão do CARF sobre a dedutibilidade despesas desnecessárias defende que o pagamento dos empregados de uma empresa é a despesa mais elementar e necessária ao desenvolvimento de suas atividades. Até porque, por mais feroz e acelerada que seja a automação nos dias atuais, felizmente ainda não se atingiu a substituição completa da mão de obra utilizada no desenvolvimento das atividades de uma empresa. Por sua vez, também é um princípio básico das relações trabalhistas que a referida mão de obra deve sempre ser remunerada pelo seu esforço.

3.2.1. Pondera que, ainda que seja considerado que o Programa PLR/2009 não tenha atendido a determinada disposição da Lei n.º 10.101/2000, não se pode negar que os pagamentos efetuados pela Impugnante decorreram de um Programa celebrado com regras claras e precisas e disponíveis a todos os seus empregados, em que os valores distribuídos referiam-se efetivamente à participação nos lucros e resultados da Impugnante, apurados com base em tais índices.

3.2.2. Conclui que em se tratando de pagamento feito a seus empregados, por força de acordo coletivo, as referidas despesas são dotadas de inegável normalidade e usualidade, nos termos dos conceitos acima expostos. É facilmente identificável que no mercado que atua a Impugnante é absolutamente normal e usual o pagamento de valores vinculados ao desempenho de modo a estimular os funcionários, razão pela qual tais pagamentos devem ser consideradas necessários e, portanto, dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, reportando-se a ementa de acórdão do CARF e à ementa do Parecer Normativo COSIT n.º 109, de 1975.

3.2.3. Conclui que o pagamento de gratificação, em razão do atendimento de metas, índices e produções necessárias para o desenvolvimento das atividades de uma sociedade empresária, constitui uma despesa usual e normal na atividade da empresa, é evidente que as gratificações pagas aos seus empregados, como seria a hipótese da Impugnante, correspondem a despesas necessárias e reporta-se a excerto de voto de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a exemplificar a sua tese.

3.2.4. Considera que, ainda que a fiscalização pretenda descaracterizar os pagamentos realizados pela Impugnante aos seus empregados como PLR, tais valores devem, no mínimo, ser considerados como gratificações, que são despesas dedutíveis com expressa previsão no § 3º do art. 299 do RIR/99 e no art. 34 da IN SRF nº 93, de 1997.

3.3. Por fim requer que seja julgado improcedente o lançamento tributário:

- i) haja vista a demonstração e comprovação de que os pagamentos a título de PLR foram efetuados com base no Programa PLR/2009, que atende a todas as disposições previstas na Lei nº 10.101/2000, razão pela qual tais pagamentos são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e
- ii) subsidiariamente, ainda que se considere, apenas para fins de argumentação, a irregularidade do Programa PLR/2009 da Impugnante, as despesas com os valores pagos aos seus empregados são dedutíveis, pois caracterizam-se, no mínimo, como gratificações pagas conforme acordo coletivo celebrado, sendo despesas usuais e necessárias à atividade da Impugnante e à manutenção de sua fonte produtora, em estrita conformidade com o disposto no artigo 299, do Decreto nº 3.000/99 ("RIR/99").

3.4. Por fim, a Impugnante requer que, caso seja mantido o lançamento ora impugnado, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010.

Do Recurso Voluntário (e-fls. 1035 e ss.)

(i) Preliminar Pagamentos de PLR Realizados no ano-calendário de 2009 com base nos Programas PLR/2002 e PLR/2009

A recorrente expõe sua argumentação em diversos pontos:

Delineamento dos Pagamentos de PLR de 2009: Elucida que os pagamentos efetuados em 2009 basearam-se em dois programas distintos de PLR, o PLR/2002 para pagamentos em agosto de 2009 e o PLR/2009 para pagamentos em fevereiro de 2010, ressaltando que somente o último está sob questionamento judicial.

Nulidade do Lançamento Relativo ao PLR/2002: Argumenta sobre a nulidade do auto de infração em relação aos pagamentos feitos sob o Programa PLR/2002, criticando a falta de especificação pela fiscalização sobre como tal programa não atenderia aos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Sustenta que essa omissão constitui violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, dado que não foi demonstrada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Dedutibilidade das Despesas com PLR: Defende, ainda que para argumentação, que mesmo que os pagamentos de PLR não atendessem aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, seriam ainda assim dedutíveis como despesas operacionais, conforme previsto no artigo 299 do RIR/99. Tal posição se baseia na caracterização desses pagamentos como remuneração usual e necessária à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora.

A recorrente, portanto, pleiteia a reforma da decisão recorrida para reconhecimento da improcedência do lançamento, apresentando uma base argumentativa que ataca tanto a legalidade quanto a procedência técnica do auto de infração emitido pela fiscalização, especialmente no que tange à aplicação e interpretação da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores.

(i.a) Concomitância das Esferas Administrativa e Judicial com Renúncia da Esfera Administrativa tão somente para o Programa PLR/2009

A Recorrente detalha sua argumentação enfatizando os seguintes pontos:

Distinção entre Programas PLR: Esclarece inicialmente que os pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) realizados no ano-calendário de 2009 basearam-se em dois programas distintos: o PLR/2002 e o PLR/2009. Salienta que apenas o PLR/2009 foi objeto de questionamento judicial, portanto, a renúncia à esfera administrativa aplicar-se-ia exclusivamente a este programa.

Nulidade do Auto de Infração para o PLR/2002: Argumenta que a fiscalização não especificou razões para considerar o PLR/2002 fora dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, caracterizando omissão que viola o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Assim, defende a nulidade do lançamento referente a este programa por falta de fundamentação.

Dedutibilidade das Despesas com PLR: A Recorrente sustenta que, mesmo se admitisse que os pagamentos de PLR não cumprissem os requisitos da Lei nº 10.101/2000, tais valores ainda seriam dedutíveis como despesas operacionais, conforme o artigo 299 do RIR/99. Esse argumento baseia-se na visão de que os pagamentos representam remuneração necessária e habitual, ligada diretamente à atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora.

A Recorrente, portanto, busca a reforma do acórdão recorrido para que seja reconhecida a improcedência do lançamento, focando na legalidade e procedência técnica do auto de infração emitido pela fiscalização. Destaca a necessidade de distinção entre os efeitos da renúncia à esfera administrativa, limitando-a ao Programa PLR/2009, e argumenta pela nulidade do lançamento referente ao PLR/2002, devido à falta de especificação dos fundamentos para sua indedutibilidade.

(i.b) Nulidade do Lançamento Ausência de Fundamentação acerca do suposto não atendimento pelo Programa PLR/2002 aos requisitos da Lei nº 10.101/00 - Violação ao Artigo 142, do Código Tributário Nacional

A recorrente argumenta que:

Ausência de Fundamentação: A fiscalização considerou indevidamente que os valores pagos sob o Programa PLR/2002 não atendiam aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, sem especificar as razões para tal conclusão. Destaca que os pagamentos efetuados em agosto de 2009, supostamente baseados no PLR/2009, eram, na verdade, decorrentes do PLR/2002. Critica a fiscalização por não ter questionado especificamente o PLR/2002 no auto de infração.

Violação ao Artigo 142 do CTN: A recorrente sustenta que a falta de especificação dos motivos pelos quais o PLR/2002 não cumpriria os requisitos legais constitui uma violação direta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. Esse artigo estipula que a constituição do crédito tributário pelo lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, se for o caso, a proposição da penalidade cabível.

Cerceamento do Direito de Defesa: A recorrente enfatiza que a abordagem da fiscalização resultou em um cerceamento do seu direito de defesa, já que não foi possível identificar ou contestar as razões pelas quais o Programa PLR/2002 seria considerado não conforme com a Lei nº 10.101/2000. Argumenta que esse procedimento implica uma nulidade do lançamento, conforme jurisprudência da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre nulidades no processo administrativo fiscal quando há prejuízo ao direito de defesa.

A recorrente pede, portanto, que seja reconhecida a nulidade do lançamento em questão, devido à falta de fundamentação específica sobre a inadequação do Programa PLR/2002 aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 e ao consequente cerceamento do direito de defesa, alegando que tal omissão viola princípios fundamentais do direito tributário e administrativo.

(ii) MÉRITO Da Dedutibilidade dos Pagamentos Efetuados aos Empregados como Despesa Operacional para Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL

A recorrente apresenta argumentos detalhados para sustentar a dedutibilidade dos pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados:

Fundamentação Legal e Normativa: A recorrente inicia destacando que o auto de infração contestado exige IRPJ e CSLL com base na não dedutibilidade de despesas com PLR, alegadamente por não atenderem aos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Entretanto, argumenta que, mesmo na ausência de conformidade com tal lei, os pagamentos de PLR deveriam ser considerados dedutíveis como despesas operacionais segundo o artigo 299 do RIR/99, que define como operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora.

Necessidade e Usualidade das Despesas: A recorrente defende que o pagamento de remuneração aos empregados é a despesa mais essencial e necessária para o desenvolvimento das atividades empresariais, e que, por isso, deve ser considerado dedutível. Reforça essa posição citando o Parecer Normativo COSIT nº 32/815, que esclarece ser necessário o gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela atividade da empresa.

Jurisprudência do CARF e Interpretação do RIR/99: A recorrente menciona decisões do CARF que reconhecem a dedutibilidade de despesas com PLR, mesmo na ausência de cumprimento de requisitos formais, pois contribuem para o resultado da empresa. Essa interpretação é vista como alinhada ao artigo 299 do RIR/99, contrariando a decisão de primeira instância que glosou as despesas por considerá-las como mera liberalidade.

Conclusão sobre a Dedutibilidade: Em suma, a recorrente argumenta que os pagamentos realizados aos empregados, por força de um acordo coletivo formal, não podem ser vistos como mera liberalidade e, portanto, devem ser reconhecidos como despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Reforça que tal entendimento é respaldado tanto pela legislação (RIR/99 e Pareceres Normativos da COSIT) quanto pela jurisprudência administrativa.

A defesa enfatiza a necessidade de reconhecer a natureza dedutível dos pagamentos de PLR, independentemente da estrita conformidade com a Lei nº 10.101/2000, apoiando-se em interpretações legais e jurisprudenciais que valorizam a contribuição desses pagamentos para os resultados empresariais e a manutenção da fonte produtora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Transcrevo abaixo as razões do voto condutor da decisão que julgou, por voto de qualidade, a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário exigido.

Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (e-fls. 1.012 e ss.)

4. A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 14/10/2010 (fls. 884 e 889) e a impugnação foi apresentada em 16/11/2010 (fl. 905 - 13/11/2010 foi um sábado e 15/11/2010 feriado), logo a impugnação é tempestiva, pelo que dela se toma conhecimento.

5. A controvérsia refere-se à análise da dedutibilidade da gratificação paga a título de Programa PLR/2009 (Participação nos Lucros e Resultados/2009) pela interessada aos seus empregados no ano-calendário de 2009. A glosa foi motivada pela falta de atendimento dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, mais precisamente pela falta de comprovação da eleição do representante dos empregados para formação do Comitê Executivo que elaborou o Programa PLR/2009.

6. A autuação encontra-se fundamentada nos arts. 247, 249, inciso I e parágrafo único, 299, 359, 462 e 463 do RIR/1999, e arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.101, de 2000:

RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999)

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

(...)

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II - (...)

(...)

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2.º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1.º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1.º).

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

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

(...)

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 n.º 1.769-55, de 1999, art. 3.º, § 1.º).

(...)

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58):

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória n.º 1.769-55, de 1999.

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 n.º 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei n.º 691, de 18 de julho de 1969, art. 2.º, parágrafo único).

Lei nº 10.101, de 2000

Art. 1.º 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. 2.º 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; (redação atual: I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; - Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1.º 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:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

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. (redação atual: § 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. - Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 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. (redação atual: § 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não

integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada, com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012 – redação atual: § 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo -Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de uma parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012 – redação atual: § 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. -Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012 – redação atual: § 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. - Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013))

§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012 – redação atual: § 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. - Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012 – redação atual: § 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. - Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 11. A partir do ano-calendário de 2014, inclusive, os valores da tabela progressiva anual constante do Anexo serão reajustados no mesmo percentual de reajuste da Tabela Progressiva Mensal do imposto de renda incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas. (Incluído dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

6.1. Neste ponto convém observar que a peça de autuação, embora indique também o art. 463 do RIR/99 como fundamento da autuação, não discrimina a parcela do Programa PLR/2009 que foi paga a seus “empregados administradores”.

6.2. Também digno de nota é o fato de a Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, referida nos artigos 359 e 462, inciso III, do RIR/99 ter sido sucessivamente reeditada, conforme tabela abaixo, até a sua conversão na Lei nº 10.101, de 19/12/2000 (DOU de 20/12/2000).

[tabela reedições MPs]

nº MP	data
1.769-55	11/06/1999 (DOU de 12/03/1999)
1.769-56	08/04/1999
1.769-57	06/05/1999
1.769-58	02/06/1999
1.878-59	29/06/1999
1.878-60	28/07/1999
1.878-61	26/08/1999
1.878-62	24/09/1999
1.878-63	22/10/1999
1.878-64	23/11/1999
1.892-65	10/12/1999
1.892-66	11/01/2000
1.892-67	10/02/2000
1.982-68	09/03/2000
1.982-69	06/04/2000
1.982-70	04/05/2000
1.982-71	01/06/2000
1.982-72	29/06/2000
1.982-73	28/07/2000
1.982-74	28/08/2000
1.982-75	27/09/2000
1.982-76	26/10/2000
1.982-77	23/11/2000 (DOU de 24/11/2000)

6.3. Portanto é a legislação tributária que determina a observância dos termos da Lei nº 10.101, de 2000, para fins de dedutibilidade de valores pagos a título de participação de trabalhadores nos lucros da pessoa jurídica.

6.4. Não é demais assinalar que o artigo 58 do Decreto-lei nº 1.598, de 1997, é que dá supedâneo aos arts. 462 e 463 do RIR/99, e que rege especificamente a matéria exclusão das participações nos lucros da pessoa jurídica na base de cálculo do IRPJ. Note-se que a disposição contida no inciso III do artigo 462 do RIR/99 consiste numa autorização mais ampla de exclusão de participações nos lucros, do que aquela do que aquela prevista no dispositivo legal (art. 58 do DL 1598/1977).

[art. 58 do DL 1598/1977]

Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, 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.

6.5. Expostos os fundamentos legais da autuação, passa-se a análise dos argumentos de defesa apresentados.

7. Sob o tópico “Do Atendimento às Disposições da Lei nº 10.101/2000”, a contribuinte defende ter ocorrido efetiva negociação com a coletividade de empregados e que a lei não estaria a estabelecer critérios a serem observados no processo de escolha da comissão negociadora, frisando que a lei fala em “escolha” e não em “eleição” pelas partes. Conclui que as partes têm ampla liberdade para definir os melhores critérios para a escolha da comissão que negociará o plano e acusa a fiscalização de lhe impor, sem amparo legal, o dever de comprovar a existência de uma eleição do representante dos

trabalhadores. Os documentos de fls. 949/954 comprovariam que a escolha da comissão negociadora atendeu à disposição do art. 2º, inciso I, da lei nº 10.101, de 2000.

7.1. Neste ponto, é prudente consignar, quanto ao Programa PLR-2009, que a questão do atendimento, ou não, do Programa aos ditames da Lei nº 10.101, de 2000, foi levada ao crivo do Poder Judiciário, conforme petição pertinente à Ação Declaratória nº 2010.51.01.004889-6 (distribuída por pendência à Medida Cautelar nº 2010.51.01.002953-1 - fls. 439 a 465, com destaque ao item (iii) Do Pedido à fl. 463 c/c fatos fls. 440).

.I.

DOS FATOS

(...)

Nos termos previstos pelo artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal e pela Lei nº 10.101/00, a Autora negociou através de *Programa de Participação nos Lucros ou Resultados* - ("PLR") a distribuição de participação nos lucros ou resultados aos seus empregados, em vigor desde julho de 2009.

(...)

.III.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a Autora:

- (i) seja determinada a citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal, para, querendo, contestar a presente;
- (ii) seja declarada incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 28, §9º, "j" da Lei nº 8.212/91 e do art. 214, §9º, inciso X do Decreto nº 3.048/99, no trecho em que condicionam que a PLR seja paga ou creditada aos empregados "*de acordo com lei específica*", na medida em que o art. 7º, XI da Constituição Federal desvincula expressamente do conceito de remuneração os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, sem fazer qualquer exigência.
- (iii) seja declarada a legalidade do procedimento realizado pela Autora de distribuição de Participação nos Lucros e Resultados – PLR aos seus empregados, uma vez que restam integralmente preenchidos os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/00;

(...)

7.2. Em assim sendo, em que pese referida ação pretender seja afastada qualquer exigência de contribuições previdenciárias pela inobservância de requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, fato é que a discussão a respeito do atendimento (ou não) do PLR-2009 às disposições da Lei nº 10.101/2000, já foi levada à decisão do Poder Judiciário o que implica renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa, a teor do que dispõe o Parecer Normativo nº 7, de 22/08/2014, cuja ementa assim dispõe:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 145, c/c art. 149, art. 151, incisos II, IV e V; Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, art. 20, § 3º; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16, 28 e 62; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC), arts. 219, 267, 268, 269 e 301, § 2º; Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, art. 1º; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38; Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 53; Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 22; Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, art. 26; art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

e-processo nº 10166.721006/2013-16

7.3. Assim, prejudicada a apreciação dos argumentos da impugnante quanto ao atendimento do Programa PLR-2009 às disposições da Lei nº 10.101/2000, uma vez que configurada a renúncia na esfera administrativa de matéria que também foi alegada em juízo.

8. A contribuinte defende que, ainda que não atendidas as disposições da Lei 10.101, de 2000, pelo PLR-2009, as gratificações pagas aos seus empregados configurariam despesas dedutíveis com expressa previsão no § 3º do art. 299 do RIR/99 e no art. 34 da IN SRF nº 93, de 1997.

8.1. Com o devido respeito, não há qualquer possibilidade de caracterização dos valores pagos a título de PLR como despesa operacional dedutível nos termos do art. 299 do RIR/99, que assim dispõe:

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 aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

8.2. Do texto legal acima transcrito, depreende-se que uma despesa é dedutível quando necessária à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora de receitas e, ainda, devem ser usuais e normais no tipo de operações ou atividades da empresa.

8.3. Com efeito, é a própria Lei nº 10.101, de 2000, que consigna no *caput* de seu art. 3º que a gratificação paga a título de PLR não substitui ou complementa a remuneração (esta sim despesa necessária e usual), nem pode ser considerada habitual.

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.

8.4. O pagamento de Participação nos Lucros e Resultados – PLR da pessoa jurídica não pode ser considerado um gasto necessário, no sentido de imprescindível, essencial, ao desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica. É um típico gasto derivado de ato de liberalidade do empregador/empresário, porquanto a falta do seu pagamento/concessão não impossibilita a realização de operações ou atividades da empresa.

8.5. A natureza não operacional do pagamento de PLR é extraído também do inciso III do art. 462 do RIR/99 (acima transcrito) que autoriza a dedução da PLR do lucro líquido com a condição de observância dos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (sucessivamente reeditada e convertida na Lei 10.101, de 2000). Assim, se a participação nos lucros e resultados tivesse natureza de despesa operacional, não haveria necessidade alguma de o legislador condicionar a sua dedutibilidade do lucro líquido à observância de uma lei específica.

8.6. Deste modo, não há como acolher o pleito da impugnante, restando afastados os argumentos apresentados com o propósito de se considerar os pagamentos feitos a título de PLR como despesa operacional dedutível do lucro líquido, para fins de apuração do IRPJ e de CSLL.

9. Por todo o acima exposto, voto no sentido de considerar improcedente a impugnação apresentada, devendo ser mantido integralmente o crédito tributário consubstanciado nos autos de infração de fls. 883/884 e 888/889.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

SILVIA HELENA STEFANI BISMARA ANTICO

Matr. SIPE 24.085

Considerações Finais

Apesar do primoroso voto condutor que cujos fundamentos foram acatados pelo Colegiado de origem, entendo que a decisão atacada merece reforma. O § 3º do art. 299 do RIR/99 é claro ao dispor que qualquer valor pago aos empregados (gratificações), seja qual for a designação ou denominação, enquadra-se no conceito de despesas operacionais. Importante observar o que devem ser pagas aos empregados sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação (*cf.* art. 58 do DL 1.598/77).

Art. 299

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1.º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1.º).

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

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

Art. 58

Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, 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.

Insta realçar que a discussão sobre a natureza jurídica do valor pago, considerando os critérios de eventualidade ou habitualidade, cinge-se aos aspectos remuneratórios quanto à incidência da legislação trabalhista como também das contribuições previdenciárias (ser oriunda da prestação de serviço ou não). Por isso a decisão ao alegar concomitância se equivocou.

Não podemos ignorar que a empresa recorrente demonstrou que tais pagamentos foram realizados em cumprimento a um acordo coletivo formal, devidamente registrado, o qual possui força vinculante para as partes envolvidas, tornando o pagamento da PLR obrigatório para a empresa, sob pena de sofrer sanções por descumprimento contratual. Ou seja, não se trata de mera liberalidade.

Nessa vereda, destaco e utilizo-me também das razões expostas na Declaração de Voto apresentada pela Relatora Selene Ferreira de Moraes — que se escorou no voto condutor do Acórdão 1401-000.944, que por unanimidade deu provimento ao recurso, na sessão de 06 de março de 2013 – PAF 12448.720485/2010-61 —, no entanto, vencido na apreciação da questão pelo Colegiado de primeira instância.

[o PAF acima trata do mesmo procedimento fiscal e dos mesmos fatos do presente processo, cf. Capítulo 6 do TVF “6. Do Lançamento”, e-fl. 881 e ss.]

Declaração de Voto

Em que pese o brilhantismo do voto da Relatora, ousou dela discordar apenas quanto às conclusões sobre a natureza dos valores pagos a título de PLR.

Por ocasião do julgamento do processo nº 13808.000154/2002-28, acompanhei o voto do Relator no sentido de que na ausência de um acordo ou convenção coletiva, os valores pagos a título de PLR devem ser considerados uma mera liberalidade, sendo portanto, indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No entanto, após a leitura do voto condutor do acórdão nº 1401-000944, ficou clara a necessidade de um maior aprofundamento da discussão.

[PAF 12448.720485/2010-61 – Acórdão 1401-000.944]

A seguir transcrevemos trecho do voto acima mencionado:

"Foi muito bem ressaltado pela doutrina do jurista 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, ter-se-á 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, pode-se divisar duas interpretações para o descumprimento das normas técnicas em questão. Pode-se entender que o descumprimento de alguns requisitos da norma não leva a sanção nenhuma, por não serem relevantes, ou pode-se 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 todas 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, despendendo 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 dotá-la 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 aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem."

Daí porque afirmo 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 chegar-se 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 chegar-se 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."

A premissa básica do entendimento expresso no voto é que se os pagamentos não observaram os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, isto não quer dizer que eles se tornam indedutíveis para efeito de apuração do lucro real. Isto porque, a consequência da descaracterização dos pagamentos como participação nos lucros, é considerá-los como remuneração, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, in verbis:

"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."

A base de cálculo da contribuição previdenciária corresponde àquelas parcelas de natureza remuneratória, que são pagas, creditadas ou devidas em função da contraprestação do serviço pelo trabalhador, excluindo-se, como regra, os valores indenizatórios ou ressarcitórios.

Ora, se os pagamentos são considerados pela autoridade administrativa como parcelas de natureza remuneratória para efeito das contribuições previdenciárias, não é possível tratá-los como participações no lucro não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como muito bem observado no voto acima reproduzido, a consequência jurídica da inobservância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 é atribuir o caráter remuneratório às gratificações pagas aos empregados.

Se considerarmos os pagamentos como parcela remuneratória dos empregados, torna-se clara a incidência do art. 299 do RIR/99, sendo que consideram-se despesas operacionais não computadas nos custos também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a denominação que tiverem.

Desta forma, são os requisitos do art. 299 que dever ser aplicados para efeito de análise da dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL.

A Relatora entendeu que o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados – PLR da pessoa jurídica não pode ser considerado um gasto necessário, no sentido de imprescindível, essencial, ao desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica; e também que tem natureza não operacional.

Quanto à natureza não operacional, entendemos que a incidência das contribuições previdenciárias deixa claro o caráter remuneratório dos pagamentos efetuados aos empregados, que têm o caráter de despesas operacionais.

Neste ponto, é interessante reproduzir os comentários do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações sobre as participações de empregados ou de administradores:

"As participações de empregados ou de administradores no lucro representam uma espécie de parcela complementar de salários cujo valor, todavia, é apurado com base no lucro, mas não deixa de ser um custo adicional da prestação de serviço recebida".(Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades/FIPECAF- 7e, - 7. reimpr. - São Paulo: Atlas, 2010, p. 392)

Note-se que o autor atribui a natureza de parcela complementar de salários até mesmo para os valores deduzidos nos termos do art. 462, inciso III, do Decreto nº 3.000/1999.

Desta forma, ao atribuírmos caráter remuneratório aos valores pagos aos empregados, não há como deixar de reconhecer que tais gastos são necessários à atividade da empresa. Como bem salientado, ainda que a gratificação seja calculada com base no lucro, ela não deixa de ser um custo adicional da prestação de serviço recebida.

Diante do exposto, reformulo meu entendimento anterior, para admitir que é despiciendo 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. A partir do momento em que a autoridade administrativa reconhece o caráter remuneratório dos pagamentos para efeito de incidência das contribuições previdenciárias, os gastos passam a ser considerados como despesas operacionais necessárias à atividade da empresa.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

Acórdão nº 9101-003.082 - Voto Condutor – Mérito

Registre-se por oportuno que, por maioria, a decisão foi a favor do contribuinte, no mérito, negando provimento ao RE interposto pela Fazenda Nacional, no julgamento do PAF 12448.720485/2010-61:

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

[...]

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-existent 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.

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

[...] 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”

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 Oliveira [5], 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 acórdão:

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.
[...]

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 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. CONSEQUÊNCIAS.

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:

[...]

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 albergar-los.

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. Veja-se, por exemplo, que, quando lhe conveyo, 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, ter-se-á 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, pode-se divisar duas interpretações para o descumprimento das normas técnicas em questão. Pode-se entender que o descumprimento de alguns requisitos da norma não leva a sanção nenhuma, por não serem relevantes, ou pode-se 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 dotá-la 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 chegar-se 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 chegar-se 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.

No que concerne à nulidade da parcela relativa ao PLR 02, que totaliza R\$ 2.750.000,00, embora não tenha sido alegada em primeira instância, deve ser reconhecida devido à sua natureza de vício insuperável e de ordem pública. O reconhecimento desta nulidade é imperativo devido a falhas na fundamentação (vício de motivação).

Vejam os.

No item 4 do Termo de Verificação Fiscal expõe a Autoridade Lançadora (e-fl. 878):

4. Da Indedutibilidade da PLR Competência 2009

Programa Próprio de PLR - PPR-2009 (ANEXO 04 e ANEXO 05) - Constatou-se também que a empresa Opportunity DTVM substituiu em JUNHO/2009 o PPR-2002, executado em desconformidade com a Lei 10.101/00, por outro Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, doravante denominado PPR-2009, firmado em 25/06/2009, efetuando pagamentos de PLR, sob a égide deste novo programa, aos seus empregados no ano-calendário de 2009 nas competências (MÊS/ANO) de AGOSTO/2009 (1ª parcela 2009.1) e FEVEREIRO/2010 (2ª parcela 2009.2).

(grifo nosso)

Observa-se que a Autoridade Lançadora considerou o valor de R\$ 5.319.991,87 como despesa indedutível referente ao PPR 2009

6. Do Lançamento

O lançamento ora efetuado tomou por base exclusivamente dados fornecidos pelo contribuinte em atendimento a intimações, e formaliza a exigência de tributo correspondente às parcelas das PLR indedutíveis não adicionadas pela empresa, na apuração do lucro real.

	DIPJ 2007 ANO- CALENDÁRIO 2006	DIPJ 2008 ANO- CALENDÁRIO 2007	DIPJ 2009 ANO- CALENDÁRIO 2008	DIPJ 2010 ANO- CALENDÁRIO 2009	PROGRAMA
PLR 2005 - 2º SEM 2005	579.439,17				PPR-2002
PLR 2006	2.945.287,16	1.409.349,34			PPR-2002
PLR 2007		6.942.250,53			PPR-2002
PLR 2008			6.850.000,00		PPR-2002
PLR 2009				5.319.991,87	PPR-2009
DESPESAS INDEDUTÍVEIS	3.524.726,33	8.351.599,87	6.850.000,00	5.319.991,87	

Conforme resposta ao TIF (e-fls. 202-203), o contribuinte entregou documentos discriminando os valores pagos de PRL nos anos 2008, 2009 e 2010.

Destaques-se a cláusula 14ª, § 3º do PLR 02 (e-fl. 231):

Cláusula 14ª. Da extinção do Programa – O Comitê Executivo, independente das hipóteses previstas na cláusula 12ª, poderá, em decisão soberana e irrecorrível, extinguir este Programa.

§ 1º. O direito à participação cessará no mesmo dia em que for deliberada a extinção.

§ 2º Deliberada a extinção, apurar-se-á o lucro auferido no período entre o início do período-base respectivo e a data da extinção, por intermédio de balancete.

§ 3º Os valores apurados nos termos do parágrafo anterior, e ainda devidos, serão pagos aos Empregados, no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data da extinção.

§ 4º. Os valores porventura adiantados e não quitados, poderão ser compensados com os valores ainda devidos, apurados nos termos do parágrafo anterior, ou com quaisquer outros créditos dos Empregados, inclusive de natureza salarial.

Cumpra-se apontar a cláusula 11ª do PLR 09 (e-fl. 314):

UNID - RIO DE JANEIRO DEMAC

FL 314

OPPORTUNITY

Cláusula 11ª - O presente Programa vigorará e terá efeitos de 1º de Julho de 2009 a 30 de junho de 2011.

A recorrente alega:

- Esclarecimentos Sobre os Programas Que Suportaram os Pagamentos Efetuados:

Inicialmente, a Recorrente esclarece que, no ano-calendário de 2009, efetuou **dois pagamentos** a título de PLR aos seus empregados: (i) em agosto de 2009 e (ii) em fevereiro de 2010.

A parcela paga em agosto de 2009 estava vinculada ao Programa PLR/2002, enquanto a parcela paga em fevereiro de 2010 era relativa Programa PLR/2009, conforme cláusulas abaixo:

1	Programa PLR/2002	2	Programa PLR/2009
	Cláusula 14, §§ 2º e 3º: prevê que, deliberada a extinção do Programa PLR/2002, a Recorrente deveria apurar o lucro auferido entre o início do período base e a data de extinção, realizando o pagamento de tais valores no prazo de 60 dias da extinção do Programa. Extinção do programa: 25 de junho de 2009 Pagamento: agosto de 2009 (dentro do prazo de 60 dias)		Cláusula 11: previa que o Programa vigoraria e teria efeitos de 1º de julho de 2009 a 30 de junho de 2011 Cláusula 5ª, §5º: a apuração da PLR seria semestral, nos períodos compreendidos entre 1º de janeiro e 30 de junho, e 1º de julho e 31 de dezembro. A distribuição aos empregados ocorreria no prazo de até 90 dias após o encerramento do período base. Pagamento: fevereiro de 2010 (dentro do prazo de 90 dias)

Cabe notar também os lançamentos no Razão (e-fl. 766):

RJ ZMUDANCA UNID - RIO DE JANEIRO DEMAC				RAZÃO			Página : 1	
				Período de :01/01/2008 à 31/12/2009				
OPPORTUNITY DIST. TITS. VALORES MOBILIARIOS								
CNPJ : 01.582.158/0001-80				FILIAL				
				Emitido em : 05/10/10 12:44:59				
Conta : 8.9.7.10.20.0001-0 -EMPREGADOS				Saldo Anterior 0,00 C				
Data	Lote	Linha	Histórico	Doc.	Débito	Crédito	Saldo Atual	
31/03/2008	500	39	VR REF PROVISAO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS 1º SEM08	13	1.950.000,00		1.950.000,00	D
30/06/2008	500	15	PROVISAO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS 1º SEM08	5	1.900.000,00		3.850.000,00	D
30/06/2008	998	75	Apuração de Resultados nesta data	0		3.850.000,00	0,00	
30/09/2008	500	40	PROVISAO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS 2º SEM08	15	1.925.000,00		1.925.000,00	D
31/12/2008	500	22	VR REF PROVISAO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS	8	1.075.000,00		3.000.000,00	D
31/12/2008	998	13	Apuração de Resultados nesta data	0		3.000.000,00	0,00	
31/03/2009	500	36	VR REF PROVISAO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS 1 TRIMESTRE	13	1.500.000,00		1.500.000,00	D
30/06/2009	500	7	VR REF PROVISAO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS	4	1.250.000,00		2.750.000,00	D
30/06/2009	998	70	Apuração de Resultados nesta data	0		2.750.000,00	0,00	
31/08/2009	500	5	VR REF COMPLEMENTO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS 1 SEMESTRE 2009	2	94.025,87		94.025,87	D
30/09/2009	500	9	VR REF PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS	5	41.677,00		135.702,87	D
30/12/2009	500	14	VR REF PROVISAO DE PLR	11	2.434.289,00		2.569.991,87	D
31/12/2009	998	24	Apuração de Resultados nesta data	0		2.569.991,87	0,00	

Observo, portanto, que parte do pagamento referente ao PLR 09 se refere ao PLR 2002. Reconheço desse modo a nulidade em relação ao pagamento da parcela R\$ 2.750.000,00, por vício na motivação.

Por todo exposto, concluo que tais pagamentos referentes ao PRL 02 e PRL 09 decorrem de um acordo formal, registrado, o que obriga a fonte produtora a cumprir o avençado, não se configurando como mera liberalidade, o que legitima a sua dedução como despesa necessária à fonte produtora.

Conclusão

Desta forma, voto por acolher a preliminar de nulidade por vício de motivação em relação ao valor de R\$2.750.000,00, vinculado ao PLR de 2002; e, no mérito, em relação ao valor de R\$2.569.991,87, vinculado ao PLR 2009, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

