



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.001466/2010-60  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.135 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de agosto de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E CSLL  
**Recorrente** BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MULTIPLO S.A.  
**Recorrida** 10ª. TURMA DA DRJ SÃO PAULO I - SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES EM VALORES SUPERIORES AOS DEVIDOS. Na apuração do lucro real, podem ser deduzidas as despesas com tributos e contribuições segundo o regime de competência. Constatada pela fiscalização a dedução de valores superiores aos tributos apurados, mas tendo a impugnante logrado provar sua adição, deve ser exonerada a exigência relativa a essa parcela.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE COM FULCRO NOS ART. 299 E 462 DO RIR/99. As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, decorrentes de acordos coletivos de trabalho, que atendem ao disposto no art. 462 do RIR/99, podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e CSSL, pois, enquadram-se como despesas necessárias à luz do art. 299 do RIR/99, à medida que são relevantes para formação do resultado da empresa. Irrelevante, portanto, o atendimento aos requisitos específicos da Lei 10.101/2000.

JUROS RELATIVOS A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração do lucro real. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; (ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedutibilidade das despesas sob o título de PLR (participação de funcionários nos lucros), por considerá-las necessárias à luz do art. 299 do RIR/99, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que negava provimento.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Marcelo de Assis Guerra, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MULTIPLO S.A. recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por sua vez, a 10ª. TURMA DA DRJ SÃO PAULO I – SP recorre de ofício quanto a parcela exonerada.

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

### 1. DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de autos de infração (fls. 563 a 581), lavrados em procedimento de fiscalização, para a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL referentes aos anos-base de 2005 a 2008.

De acordo com o Termo de Verificação (fls. 536 a 562), a fiscalização constatou que foram deduzidas indevidamente do lucro líquido as seguintes despesas:

- Valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados - PLR;
- Tributos com exigibilidade suspensa e respectivos juros;
- PIS e COFINS em valor superior ao declarado em DCTF.

Resumimos, a seguir, as constatações da fiscalização em relação a cada uma dessas matérias tributáveis.

### **1.1. Dedução de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados - PLR**

Alega a fiscalização que a contribuinte pagou a seus empregados em 2005, 2006, 2007 e 2008 valores referentes a participação nos lucros ou resultados – PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, sendo tais valores indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do disposto no art. 462 do RIR/99:

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

*I - asseguradas a debêntures de sua emissão;*

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

*III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999”*

A Medida Provisória a que se refere o inciso III do dispositivo supracitado foi convertida na Lei nº 10.101/2000, que estabelece regras para o pagamento de PLR:

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

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

*§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

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

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

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

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

Em relação aos períodos de 2005 a 2008, a fiscalização alega que as convenções coletivas de trabalho sobre participação nos lucros ou resultados dos bancos não cumprem as disposições legais, haja vista que:

- i) foram negociadas e assinadas somente ao final dos anos-base, sendo retroativas aos períodos de participação e
- ii) não contam com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação.

Além dessas irregularidades, a fiscalização aponta outras referentes aos acordos próprios de cada ano-base, as quais passamos a resumir.

No que tange ao acordo próprio de participação nos lucros ou resultados em 2004 (distribuídos em 2005), a fiscalização entendeu estar vigente o acordo firmado em 07/03/2001, em relação ao qual aponta as seguintes irregularidades:

- i) a comissão do Banco foi integrada somente por uma pessoa, a qual, como procurador, não detinha poderes para representar sozinho a empresa em atos dessa monta;
- ii) não houve a participação de um representante do sindicato nas negociações;
- iii) o plano não foi registrado e arquivado na entidade sindical;
- iv) o acordo não conta com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação;

y) os valores pagos substituem os bônus;

- vi) não houve conhecimento prévio das metas (ainda que não claras e objetivas) e
- vii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR.

Relativamente ao acordo próprio de participação nos lucros ou resultados em 2005 (distribuídos em 2006), a fiscalização alega que:

- i) o acordo assinado em 07/03/2001, ainda em vigor em 2005, apresenta as irregularidades descritas no item anterior;
- ii) o novo plano, negociado com o sindicato somente em 19/05/2006, é retroativo ao período base da participação;
- iii) não houve conhecimento prévio das metas;
- iv) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR.

Em relação ao acordo próprio de participação nos lucros ou resultados em 2006 (distribuídos em 2007), a fiscalização aponta as seguintes irregularidades:

- i) o plano negociado com o sindicato em 19/05/2006 é retroativo ao período base da participação;
- ii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR.

No que tange ao acordo próprio de participação nos lucros ou resultados em 2007 (distribuídos em 2008), a fiscalização sustenta que:

- i) o plano negociado com o sindicato em 31/08/2007 é retroativo ao período base da participação;
- ii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR e
- iii) ocorreram mais de dois pagamentos durante o mesmo ano civil.

Por fim, quanto ao acordo próprio de participação nos lucros ou resultados em 2008 (distribuídos em 2008), a fiscalização alega que:

- i) o plano negociado com o sindicato em 09/12/2008 é retroativo ao período base da participação;
- ii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR;
- iii) o pagamento ocorreu integralmente dentro do ano-base e, portanto, antes da apuração dos resultados e
- iv) ocorreram três pagamentos durante o mesmo ano civil.

Em síntese, a fiscalização concluiu que os pagamentos a título de PLR foram efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, não sendo permitida a sua dedução na apuração do lucro líquido nos termos do art. 462, III, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99). A fiscalização verificou que tais pagamentos também não atenderam à previsão contida no inciso II do mesmo dispositivo.

Assim, foram adicionados de ofício ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os seguintes valores, deduzidos indevidamente a título de PLR:

Ano-calendário	Valor da despesa de PLR (R\$)
2005	23.570.710,00
2006	41.289.012,27
2007	41.421.336,68
2008	62.544.207,81

### 1.2. Dedução de despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa

Informa a fiscalização que a contribuinte ajuizou a ação judicial nº 2005.61.00.011085-0 perante a Justiça Federal em São Paulo na qual questiona a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS promovida pela Lei nº 9.718/98.

Acrescenta que a contribuinte declarou em DCTF, nos anos de 2007 e 2008, PIS e COFINS com a exigibilidade suspensa nos totais de R\$5.694.063,41 em 2007 e R\$7.546.183,20 em 2008. Informa que, em resposta a intimação, a contribuinte informou que os valores referentes às atualizações monetárias das provisões de PIS e de COFINS foram de R\$175.224,26 em 2007 e R\$833.743,69 em 2008.

Relata a fiscalização que a própria contribuinte informou que não adicionou nenhum desses valores na apuração da base de cálculo da CSLL.

Quanto ao IRPJ, a fiscalização constatou que, em 2007, a contribuinte informou na ficha 05B da DIPJ despesas indedutíveis no montante de R\$4.235.940,52, deixando de adicionar a diferença de R\$1.458.122,89 (R\$5.694.063,41 - R\$4.235.940,52). Em relação ao ano de 2008, a ficha 09B da DIPJ contempla a adição de tributos com a exigibilidade suspensa no montante de R\$7.546.211,56, valor compatível com a despesa deduzida na ficha 05B.

No que tange às atualizações monetárias das provisões de PIS e de COFINS com exigibilidade suspensa, a contribuinte informou que as considerou como despesas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Sustenta a fiscalização que o art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 veda a dedução de tributos com a exigibilidade suspensa do lucro real, sendo tal dispositivo aplicável também à CSLL face ao disposto no art. 57 da mesma lei. Acrescenta que o art. 50 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, é expresso ao vedar a dedução de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da referida contribuição.

Face ao exposto, a fiscalização apurou os seguintes valores a serem adicionados de ofício ao lucro real e à base de cálculo da CSLL:

Ano calendário	Valor adicionado à base de cálculo da CSLL (R\$)	
	Exigibilidade suspensa	Atualizações monetárias
2007	5.694.063,41	175.224,26
2008	7.546.183,20	833.743,69

Ano calendário	Valor adicionado ao lucro real (R\$)	
	Exigibilidade suspensa	Atualizações monetárias
2007	1.458.122,89	175.224,26
2008	0,00	833.743,69

### 1.3. Dedução de despesas referentes a PIS e COFINS em valor superior ao declarado em DCTF no ano-base de 2008

Relata a fiscalização que, no ano-base de 2008, a contribuinte declarou em DCTF débitos de PIS no total de R\$1.300.536,21 e de COFINS no montante de R\$8.003.299,78. Todavia, reconheceu na DIPJ despesas de PIS no montante de R\$1.934.057,51 (ficha 5B, linha 13) e despesas de COFINS no valor de R\$11.901.892,12 (ficha 5B, linha 14).

A fiscalização, então, adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, a diferença entre os valores informados na DIPJ e os declarados na DCTF, consistentes em R\$633.521,30 (PIS) e R\$3.898.592,34 (COFINS), totalizando R\$4.532.113,64.

#### 1.4. Dos autos de infração

Em função dos fatos acima expostos, foram lavrados autos de infração para a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, nos seguintes valores:

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)	Artigos 247, 249, I, 251 e parágrafo único, 299, 300, 303 e 344, §1º, do RIR/99; art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95	43.956.117,79
Juros de Mora (calculados até 29/10/2010)	Art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96	12.901.256,99
Multa Proporcional	Art. 44, I, da Lei nº 9.430/96	32.967.088,33
TOTAL		89.824.463,11

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	Art. 2º e §§ da Lei 7.689/88; art. 1º da Lei 9.316/96; art. 28 da Lei 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/2002; art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 273 do RIR/99	16.884.601,64
Juros de Mora (calculados até 29/10/2010)	Art. 28 c/c art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96	4.860.484,12
Multa Proporcional	Art. 44, I, da Lei nº 9.430/96	12.663.451,21
TOTAL		34.408.536,97

## 2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada das autuações em 09/11/2010 (fls. 564 e 573), a contribuinte apresentou, em 08/12/2010, a impugnação de fls. 584 a 651, acompanhada dos documentos de fls. 654 a 943.

Sintetizamos, a seguir, os argumentos trazidos pela impugnante.

### 2.1. Da contradição da fiscalização quanto à natureza dos pagamentos feitos a título de PLR

A impugnante aponta contradição no procedimento de fiscalização, que, de um lado, concluiu que os valores pagos a título de PLR teriam natureza salarial, exigindo as contribuições previdenciárias nos processos de números 16327.001310/2009-45, 16327.001311/2009-90, 16327.001312/2009-34 e 16327.001313/2009-89, e de outro lado, entendeu, no presente caso, serem indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os pagamentos que a própria fiscalização caracterizou como salário.

Argumenta que salários e gratificações caracterizam-se como despesas operacionais, pois são necessárias, normais e usuais, a teor do disposto no art. 299 do RIR/99.

Alega ser absurdo o fato de a fiscalização afirmar que a natureza dos pagamentos feitos a título de PLR é de salário no momento de exigir o pagamento de contribuições previdenciárias, mas não reconhecer que tal condição denota a existência de uma despesa operacional e, portanto, dedutível.

A impugnante sustenta que os pagamentos em questão serão sempre dedutíveis: ou eles têm a natureza de PLR, por terem sido realizados de acordo com um dos incisos do art. 462 do RIR/99, e são dedutíveis nos termos do mesmo dispositivo e do art. 359 do RIR/99, ou têm natureza de salário/gratificação, sendo despesas operacionais dedutíveis, conforme preceitua o art. 299 do RIR/99.

Conclui, assim, que os autos de infração devem ser cancelados relativamente a essa matéria.

## **2.2. Da dedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR nos termos do art. 462 do RIR/99**

A impugnante alega que os pagamentos de PLR efetuados encontram-se em total conformidade com a Lei nº 10.101/2000, sendo dedutíveis nos termos do art. 462, III, do RIR/99.

Segue abaixo, uma breve síntese dos argumentos apresentados na impugnação.

### **2.2.1. Da regularidade das convenções coletivas de trabalho relativas aos anos-base de 2005, 2006, 2007 e 2008**

Em relação aos anos-base de 2005, 2006, 2007 e 2008, a fiscalização alega que não foram cumpridos os requisitos legais para o pagamento da PLR, pois as convenções coletivas de trabalho foram assinadas no final do ano-base, de forma retroativa, e não continham regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação.

A impugnante alega que as convenções coletivas de trabalho seguem regras próprias, contidas nos artigos 611 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, e que o art. 7º, XXVI, da Constituição Federal confere validade aos instrumentos firmados mediante negociação com o sindicato representativo dos trabalhadores.

Argumenta que as convenções coletivas de trabalho não são negociadas ao final do ano; a data de assinatura corresponde, apenas, ao momento de conveniência das várias entidades sindicais, não correspondendo à finalização da negociação. Acrescenta que as metas e critérios para a concessão da PLR são conhecidas previamente por todos os trabalhadores da categoria, o que resta evidenciado pelo fato de não ter havido alteração nesses critérios em todo o período fiscalizado (lucro líquido anual).

A impugnante também alega que as regras quanto aos direitos subjetivos e adjetivos de participação constam das convenções coletivas de trabalho de forma clara e objetiva, ou melhor, de forma matemática.

A impugnante salienta que a convenção coletiva de trabalho dos bancários é aplicável a uma vasta gama de empreendimentos em todo o Brasil. Assim, o estabelecimento de metas se refere ao único ponto de conexão entre as realidades negociais: a lucratividade setorial, que se constitui em uma regra clara e objetiva.

A impugnante alega que o valor distribuído dependia do percentual de lucratividade do banco, com variações decorrentes das métricas de 0 a 15% do lucro líquido em cada exercício financeiro, bem como do percentual de crescimento do lucro líquido em comparação com o exercício anterior. Acrescenta que, nesse contexto, os percentuais mínimos de lucratividade, de cujo atingimento dependia a distribuição de PLR, somente seriam alcançados pelo esforço individual e conjugado dos empregados.

Sustenta a impugnante que, ao contrário do alegado pela fiscalização, houve ajuste prévio entre a empresa e os empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas.

Assim, conclui ser correta a dedução das despesas com pagamento de PLR nos termos do art. 462, III, do RIR/99.

### **2.2.2. Do plano próprio relativo aos anos-base de 2005 e 2006**

Em relação aos anos-base de 2005 e 2006, alega a impugnante que a PLR foi paga conforme o acordo coletivo de trabalho firmado em 19/05/2006, que possuía vigência de dois anos, retroativa a 01/01/2005. Assim, argumenta que não há que se falar em aplicação do plano assinado em 07/03/2001.

A impugnante argumenta que a assinatura de acordo coletivo de trabalho com vigência retroativa é praxe decorrente do próprio conceito de data-base, em que as partes negociam cláusulas e condições e estabelecem sua vigência para a mesma data todos os anos, independentemente da demora na negociação.

Sustenta que as metas individuais são discutidas e definidas pelos empregados e seus gestores antes do início de cada ano e que as metas de lucratividade são divulgadas aos empregados por correio eletrônico, sendo improcedente a alegação da fiscalização de que não havia conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

A impugnante também contesta o argumento da fiscalização de que os elevados valores de PLR (comparativamente aos salários), bem como a desproporção entre os valores pagos às áreas de negócio em relação aos pagos às áreas de suporte, descaracterizam sua natureza.

Alega que teve excelente resultado financeiro no período e que os empregados faziam jus a uma participação também significativa, razão dos elevados valores de PLR.

A impugnante sustenta que a desproporção entre o número de múltiplos de salários recebidos pelos diferentes seguimentos não constitui qualquer irregularidade, pois é justa a distribuição de maiores valores àqueles trabalhadores que mais se integram à geração de capital por sua própria função.

Assim, conclui que não há que se desconsiderar a natureza jurídica de PLR em relação aos valores pagos, devendo ser canceladas as atuações.

### **2.2.3. Dos planos próprios relativos aos anos-base de 2007 e 2008**

Em relação aos valores de PLR referentes aos anos-base de 2007 e 2008, a impugnante traz considerações análogas às discriminadas no item anterior.

Adicionalmente, argumenta que a Lei nº 10.101/2000 autoriza a antecipação do pagamento de PLR antes da apuração dos resultados, desde que as partes constatem a realidade de que, ao final do plano, haverá o efetivo atingimento das metas e desde que os pagamentos sejam realizados em periodicidade superior a um semestre civil ou em até duas vezes no mesmo ano civil (art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000).

A impugnante alega ser equivocada a conclusão da fiscalização de que houve três pagamentos em um mesmo ano civil. Alega que, em relação a 2007 e 2008, cada um de seus empregados recebeu apenas um pagamento anual a título de PLR própria (em janeiro, julho ou dezembro).

Quanto à PLR sindical, nos anos de 2007 e 2008, alega que há obrigação de parcela adicional até o mês de março (paga em fevereiro), justificando-se todos os pagamentos encontrados pela fiscalização.

Subsidiariamente, argumenta que, caso tivesse ocorrido algum pagamento incorreto a algum beneficiário, esse erro não poderia invalidar todo o plano de PLR, cabendo a autuação somente em relação à parcela violadora da norma.

Assim, conclui serem indevidas as autuações.

### **2.2.4. Demonstração gráfica do cumprimento das regras claras e objetivas**

Em relação aos anos-base de 2005, 2006, 2007 e 2008, a impugnante sustenta que os acordos contêm regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, encontrando-se discriminadas de forma matemática nos planos e seus anexos, permitindo o cálculo exato do montante a ser distribuído, individualizadamente a cada empregado.

A título exemplificativo, apresenta às fls. 625 a 630, os cálculos da PLR de três de seus empregados nos anos-base de 2005 a 2008.

Argumenta que todas as regras legais relativas aos planos de participação nos lucros ou resultados foram devidamente cumpridas nos acordos coletivos de trabalho, devendo ser cancelados os lançamentos.

### **2.2.5. Do cumprimento dos requisitos estipulados pelo inciso II do art. 462 do RIR/99**

A impugnante também alega que atendeu aos requisitos estipulados no art. 462, II, do RIR/99, ou seja, as participações nos lucros ou resultados foram atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas.

Assim, conclui a impugnante que, mesmo que os pagamentos de PLR não fossem despesas operacionais e não tivessem sido realizados nos termos da Lei nº 10.101/2000, o que alega apenas a título argumentativo, ainda assim deve ser cancelada a autuação.

### **2.3. Da dedutibilidade das despesas com juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa**

A impugnante alega que os juros relativos aos tributos com exigibilidade suspensa são dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que o art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 se refere apenas aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, ou seja, apenas ao principal.

Conclui, assim, que não há previsão legal para se exigir a adição dos juros relativos aos tributos com exigibilidade suspensa às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser cancelada a exigência.

#### **2.4. Da falta de previsão legal para a adição de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL**

Em relação à adição dos tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL, alega a impugnante que tal adição não encontra respaldo legal, pois o art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 se refere apenas à determinação do lucro real, que constitui base de cálculo do IRPJ.

Argumenta que o IRPJ e a CSLL possuem as mesmas regras de apuração e pagamento, mas os referidos tributos não observam as mesmas regras de adições e exclusões quanto à dedutibilidade de despesas.

Ante o exposto, requer o cancelamento do lançamento relativo a essa matéria.

#### **2.5. Da efetiva adição ao lucro real das despesas relativas aos tributos com exigibilidade suspensa**

A impugnante também foi autuada por ter informado, no ano-base de 2007, despesas de PIS e COFINS com exigibilidade suspensa no montante de R\$5.694.063,41, tendo considerado como parcela indedutível apenas o valor de R\$4.235.940,52. Assim, a fiscalização apurou a diferença de R\$1.458.122,89 a ser adicionada de ofício ao lucro real.

Alega a impugnante que constituiu provisão relativa a tributos com exigibilidade suspensa no valor de R\$5.694.063,41, registrando uma despesa no mesmo valor como contrapartida.

Informa também que, nos meses de junho, julho e outubro de 2007, incorreu em despesas financeiras que reduziram a base de cálculo do PIS e da COFINS, o que resultou na apuração de bases de cálculo inferiores às receitas operacionais. Diante disso, alega que efetuou o recolhimento das diferenças de PIS e de COFINS que seriam devidas caso a decisão judicial lhe fosse favorável, ou seja, caso as receitas e despesas financeiras não fossem consideradas para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Informa que efetuou pagamentos nos montantes de R\$81.396,76, R\$107.937,32 e R\$14.489,55 a título de PIS e R\$500.903,17, R\$664.229,63 e R\$89.166,46 a título de COFINS, totalizando R\$1.458.122,89, que corresponde exatamente à diferença apurada pela fiscalização.

Argumenta a impugnante que, em relação aos pagamentos efetuados, entendeu por bem apenas reduzir a provisão relativa a tributos com exigibilidade suspensa de R\$5.694.063,41 para R\$4.235.940,52, em contrapartida ao lançamento realizado no caixa no montante de R\$1.458.122,89, sendo que tal registro contábil não influenciou o resultado do ano-base de 2007, ou seja, não houve dedução indevida da base de cálculo do IRPJ.

Assim, conclui que não há qualquer diferença a ser tributada, visto que o montante de R\$1.458.122,89 foi efetivamente pago.

## **2.6. Da inexistência de excesso de despesas quanto às contribuições devidas no ano-base de 2008**

A contribuinte também foi autuada por ter deduzido, na DIPJ relativa ao ano-base de 2008, despesas de PIS e de COFINS em valores superiores aos declarados na DCTF. Na DIPJ (ficha 05B, fls 522, verso), foram deduzidas despesas de R\$1.934.057,51 e R\$11.901.892,12, respectivamente, e, na DCTF, foram declarados os montantes de R\$1.300.536,21 e R\$8.003.299,78. Assim, a fiscalização apurou excesso de despesas nos montantes de R\$633.521,30 (PIS) e R\$3.898.592,34 (COFINS), que somam R\$4.532.113,64.

Alega a impugnante que reconheceu como despesas somente os valores declarados em DCTF e que as diferenças apuradas pela fiscalização decorrem do fato de que na DIPJ (ficha 05B – despesas operacionais) foram considerados também os valores de Provisão de PIS e de COFINS a valor de mercado (“MTM”). Acrescenta que, nos termos do art. 35 da Lei nº 10.637/2002, a valorização decorrente de ajuste a mercado somente é tributada na liquidação da operação e que a diferença apurada pela fiscalização corresponde aos valores calculados sobre as variações positivas decorrentes de marcação a mercado relativamente a ativos que não foram liquidados.

Argumenta a impugnante que foi adicionada à base de cálculo do IRPJ o montante de R\$5.795.363,47 a título de “provisão para PIS e COFINS a valor de mercado”(linha 31 da ficha 09B – demonstração do lucro real). Acrescenta que uma parte do valor provisionado, no montante de R\$1.263.818,09, corresponde a ativos a marcação de mercado que foram efetivamente liquidados no ano-base de 2008 e, portanto, oferecidos à tributação. Nesse contexto, a impugnante alega que excluiu esse valor da base de cálculo do IRPJ (linha 33 da ficha 09B).

A impugnante conclui, assim, que a soma da adição do montante de R\$5.795.363,47 com a exclusão de R\$1.263.818,09 resulta na adição do montante de R\$4.532.113,64 à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser cancelado o crédito tributário relativo a essa matéria. Para comprovar suas alegações, apresenta cópia da ficha 09B da DIPJ2009 e cópia do LALUR relativo ao ano de 2008 (fls. 923 a 943).

## **2.7. Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

Por fim, a impugnante se insurge contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega que tal exigência não encontra respaldo legal, visto que o art. 13 da Lei nº 9.065/95 prevê a cobrança de juros calculados pela taxa Selic somente em relação aos tributos, o que exclui a sua incidência em relação às multas. Conclui, assim, que a exigência de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, devendo ser cancelada.

## **2.8. Do pedido**

Por todo o exposto, a impugnante requer seja julgada improcedente a autuação, extinguindo-se por consequência os créditos tributários de IRPJ e CSLL exigidos.

**A decisão recorrida está assim ementada:**

*PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE. As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com os requisitos fixados pela legislação pertinente são indedutíveis na apuração do lucro real.*

*JUROS RELATIVOS A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração do lucro real. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.*

*DESPESAS RELATIVAS A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DEDUTIBILIDADE. As despesas relativas a tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real segundo o regime de competência, excetuadas as parcelas cuja exigibilidade esteja suspensa. Comprovado o pagamento do tributo ou contribuição, é permitida sua dedução.*

*DEDUÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES EM VALORES SUPERIORES AOS APURADOS. Na apuração do lucro real, podem ser deduzidas as despesas com tributos e contribuições segundo o regime de competência. Constatada pela fiscalização a dedução de valores superiores aos tributos apurados, mas tendo a impugnante logrado provar sua adição, deve ser exonerada a exigência relativa a essa parcela.*

*PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE. As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com os requisitos fixados pela legislação pertinente são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.*

*CSLL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa E RESPECTIVOS JUROS DE MORA. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.*

*DEDUÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES EM VALORES SUPERIORES AOS APURADOS. Na apuração da base de cálculo da CSLL, podem ser deduzidas as despesas com tributos e contribuições segundo o regime de competência. Constatada pela fiscalização a dedução de valores superiores aos tributos apurados, e não tendo a impugnante logrado provar sua adição, deve ser mantida a exigência.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

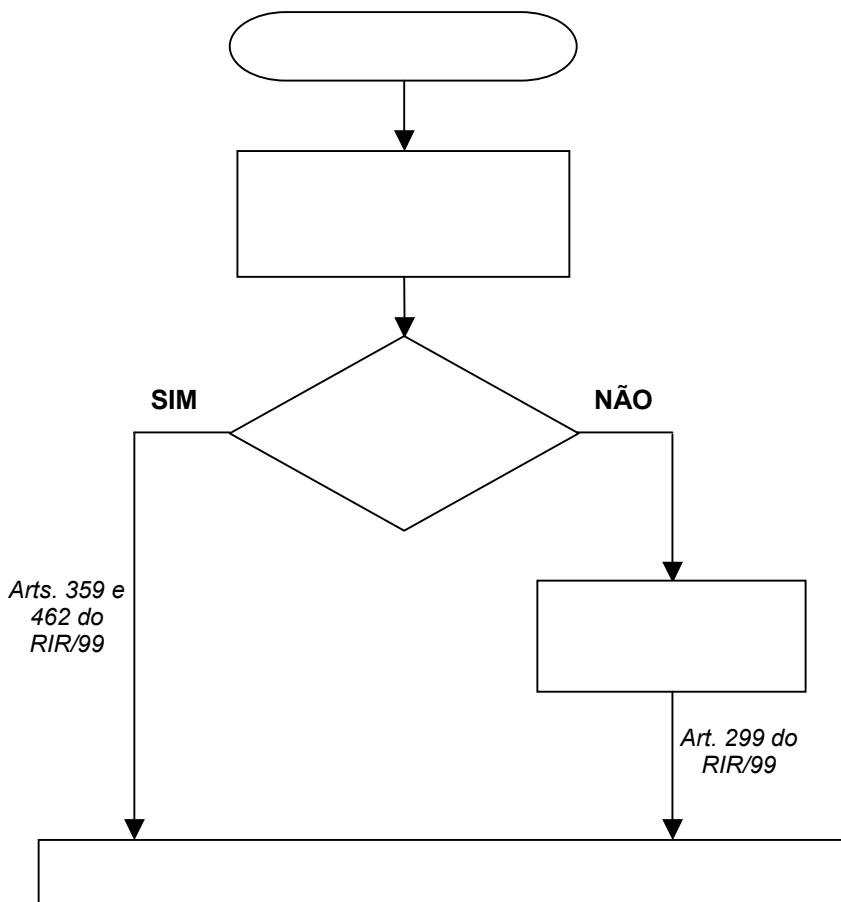
*ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. Cabe à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que dêem a elas força probante.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, cujas alegações estão resumidas no memorial abaixo reproduzido:

**Da evidente contradição da Fiscalização quanto à natureza dos pagamentos feitos a título de PLR**

No presente caso houve **evidente contradição** cometida pela Receita Federal do Brasil que, com base no **mesmo procedimento fiscalizatório**, concluiu, de um lado, que os valores pagos pelo Recorrente a título de PLR teriam a **natureza salarial** e, por outro lado entendeu como **inedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os pagamentos que a própria Fiscalização caracterizou como salário**.

Com efeito, qualquer que seja o entendimento adotado a respeito da natureza dos pagamentos realizados pelo Recorrente (seja de PLR, seja de salário), impende que se reconheça a **dedutibilidade de tais montantes**, conforme demonstrado, logicamente, no seguinte fluxograma:



Assim, resta claro que:

(i) ao atribuírem **natureza salarial aos pagamentos de PLR** realizados pelo Recorrente aos seus funcionários, **exigindo contribuições previdenciárias** supostamente incidentes sobre tais valores, e, **ao mesmo tempo, glosarem as despesas com referidos pagamentos**, a Fiscalização e Autoridade Julgadora foram absolutamente **contraditórias** e **incoerentes**; e

(ii) mesmo que não tivessem sido atendidos os requisitos da Lei nº 10.101/00, o que se alega a título argumentativo, **os pagamentos efetuados pelo Recorrente a título de PLR serão sempre dedutíveis, seja quando tiverem sua natureza assim reconhecida** (artigos 359 e 462 do RIR/99), seja quando forem considerados como **remuneração ou gratificação dos empregados** (artigo 299 do RIR/99).

#### **Da Dedutibilidade das Despesas com os Pagamentos de PLR nos termos do art. 462 do RIR/99**

Além de todo o exposto, é certo que as glosas de despesas também não poderão prosperar em razão do fato de que os pagamentos de PLR efetuados pelo Recorrente com base nas Convenções Coletivas de Trabalho referentes aos anos-base de 2005, 2006, 2007 e 2008 estejam em conformidade com **os requisitos previstos no artigo 462, II e III do RIR/99**, considerados violados no presente caso. Nesse sentido, é importante notar que:

- ✓ o **incentivo à produtividade deve ser considerado de forma geral**, como reflexo natural da integração entre capital e trabalho, **e não como um critério obrigatório** a ser inserido em acordos de PLR;
- ✓ foram seguidas as **regras próprias contidas nos artigos 611 e seguintes da CLT**;
- ✓ **a data da assinatura não corresponde à data da negociação** de tais Convenções Coletivas de Trabalho, mas apenas ao momento mais conveniente para as diversas entidades sindicais;
- ✓ a assinatura de Convenções Coletivas de Trabalho **com vigência retroativa é praxe** e decorre do conceito de data-base;
- ✓ **as regras eram previamente conhecidas pelos trabalhadores** de cada categoria (através de e-mails, relatórios periódicos da lucratividade da Recorrente etc.);
- ✓ **as regras quanto aos direitos subjetivos e adjetivos de participação estão ali inseridas de forma clara e objetiva**, ou melhor, de forma matemática, vinculando todos os trabalhadores e empresas;
- ✓ foram estabelecidas **metas ligadas ao único ponto de conexão entre as diversas realidades negociais abrangidas, qual seja, a lucratividade setorial**, na medida em que as convenções coletivas de trabalho têm abrangência ampla, incluindo uma pluralidade de empresas;
- ✓ **não houve, com relação ao pagamento realizado em 2006, aplicação do plano assinado em 2001**, mas sim do plano assinado em 2005;
- ✓ o pagamento de **valores expressivos** aos empregados do Recorrente justificam-se pelos seus **excelentes resultados financeiros** nos períodos;
- ✓ **empregados de segmentos estratégicos do Recorrente**, por influenciarem de maneira efetiva o sucesso do empreendimento, **naturalmente recebiam valores maiores**, o que **não poderá descaracterizar a natureza de PLR** dos montantes pagos, mas antes reforçá-la;

- ✓ no tocante ao pagamento de valores dentro do próprio ano-base e antes da apuração de resultados, deve-se considerar que **a Lei nº 10.101/00 expressamente autoriza a antecipação do pagamento de PLR**, desde que as partes constatem a realidade de que, ao final do plano, haverá o efetivo atingimento das metas e desde que realizada em periodicidade superior a um semestre civil ou em até duas vezes no mesmo ano civil;
- ✓ **cada um dos empregados do Recorrente recebeu apenas um pagamento a título de PLR própria em cada um desses anos** (respeito ao **critério da semestralidade**), sendo que as divergências alegadas dizem respeito ao pagamento da proporcionalidade a desligados (“rescisão”);
- ✓ **o Regimento Interno do Recorrente, por sua vez, atribui ao Diretor responsável pela área de Recursos Humanos** a coordenação do processo de políticas salariais e benefícios (Artigo 17, item (b)), sendo que dentre estes últimos estão incluídos, por certo, **os pagamentos de PLR**; e
- ✓ **os pagamentos de PLR também foram autorizados, anualmente, pela Assembleia Geral Ordinária do Recorrente**, conforme as atas de assembleias juntadas ao processo.

#### **Da Dedutibilidade das Despesas com Juros Relativos a Tributos com Exigibilidade Suspensa**

Com o advento do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, os tributos e contribuições passaram a ser dedutíveis na apuração do lucro real, observado o regime de competência, não se aplicando tal regra às hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no artigo 151, incisos II a IV do CTN.

Contudo, **não há qualquer menção no texto do citado artigo 41 em relação à indedutibilidade das despesas relativas à atualização monetária, multas, juros e quaisquer outros encargos relativos ao crédito tributário com a exigibilidade suspensa**, inexistindo, assim, previsão legal que justifique a adição, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das atualizações monetárias de tributos com a exigibilidade suspensa.

#### **Da Ausência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, de Despesas Consideradas Indedutíveis**

Ademais, frise-se que não há previsão legal, na legislação que regulamenta a CSLL, para a adição, ao lucro líquido, de **qualquer despesa considerada indedutível**, tal como as despesas incorridas com tributos com a exigibilidade suspensa e os respectivos juros, glosadas pela Fiscalização e pela Turma Julgadora no presente caso.

#### **Da Inexistência de Excesso de Despesas Quanto às Contribuições Devidas no Ano-Base de 2008**

As diferenças identificadas pelo Sr. Agente Fiscal entre os valores relativos às despesas de PIS e COFINS declarados em DCTF e aqueles constantes da DIPJ (que totalizariam R\$ 4.532.113,64), decorrem do fato de que na DIPJ foram

considerados, também, os valores de Provisão de PIS e COFINS a valor de mercado (“MTM”) relativamente a ativos que não foram liquidados.

A suposta diferença foi adicionada à base de cálculo do IRPJ (como reconhecido pela Turma Julgadora, que cancelou tais valores) e também à base de cálculo da CSLL. **Tal fato pode ser claramente comprovado pela adição, à base de cálculo do CSLL, identificada na linha 05 da ficha 17 da DIPJ/2009**, no total de R\$ 146.154.988,29, cuja composição inclui a “provisão para PIS e COFINS a valor de mercado”, no montante de R\$ 5.795.363,47, conforme detalhamento abaixo. Confira-se:

#### Linha 05 - Ficha 17

Conta	Descrição	Saldo
008.005	Provisão PIS e Cofins a Valor de Mercado (MTM)	5.795.363,47
023.001	Provisão para causas e Litígios Trabalhistas	1.951.505,81
023.003	Provisão para Credito de Liquidação Duvidosa	135.028.225,49
023.004	Outras Provisões Indedutíveis	2.561.505,66
023.010	Provisão Participação nos Lucros e Resultados - VICP	818.387,86
	<b>Total</b>	<b>146.154.988,29</b>

Nesse contexto, o Recorrente excluiu, na linha 34, ficha 17 da DIPJ/2009, dentre outros valores, o montante de R\$ 1.263.818,09, relativo à mesma conta 008.005 (provisão PIS e COFINS a valor de mercado MTM), corresponde a ativos a marcação de mercado que foram efetivamente liquidados no ano-base de 2008 e, portanto, oferecidos à tributação. Nesse sentido, veja-se:

#### Linha 34 - Ficha 17

Conta	Descrição	Saldo
008.005	Provisão PIS e Cofins a Valor de Mercado (MTM)	1.263.818,09
023.001	Provisão para causas e Litígios Trabalhistas	1.123.271,11
023.004	Outras Provisões Indedutíveis	2.794.744,38
	<b>Total</b>	<b>5.181.833,58</b>

Verifica-se, portanto, que a soma da adição do montante de R\$ 5.795.363,47 com a exclusão de R\$ 1.263.818,09 (contribuições incidentes sobre os ativos MTM liquidados) **resulta na adição no montante de R\$ 4.532.113,64** (contribuições incidentes sobre os ativos MTM não liquidados), o que corresponde à soma dos supostos excessos identificados pela Fiscalização (R\$ 633.521,30 + R\$ 3.898.592,34).

### 3 – Do Pedido

Ante o exposto e ratificando-se as demais alegações de defesa desenvolvidas em sede de Recurso Voluntário, espera a Recorrente que este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reforme a decisão ora recorrida, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração objeto do presente processo administrativo, por ser medida de Justiça!

Instada a manifestar-se nos autos, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 20/01/2012, às fls. 1205 a 1241.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

Os recursos, voluntário e de ofício, preenchem os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, devem ser apreciados.

### RESUMO DOS FATOS

Conforme relatado, Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativos aos anos-calendário 2005 a 2008, totalizando os créditos tributários o valor de R\$ 124.233.000,08, já incluídos juros de mora e multa de ofício.

Em síntese, segundo o relatório fiscal os créditos tributários decorrem das seguintes infrações à legislação tributária: a) dedução do lucro líquido do período de apuração de valores pagos a título de PLR, em desconformidade com a Lei n.º 10.101/2000 (2005 a 2008); b) dedução de tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL (2007 e 2008); c) dedução de atualizações monetárias relativas a tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL e do IRPJ (2007 e 2008); d) dedução de despesas operacionais de PIS e COFINS em valores acima do declarado em DCTF (2008).

A recorrente interpôs recurso voluntário, deduzindo, em síntese, as seguintes alegações:

a) contradição da fiscalização quanto à natureza dos pagamentos efetuados a título de PLR, pois ao mesmo tempo em que considera possuírem natureza salarial, para fins de incidência da contribuição previdenciária, conclui pela indedutibilidade dos valores para fins de IRPJ, a despeito das despesas com salário serem indubitavelmente operacionais;

b) dedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR nos termos do inciso III do art. 462 do RIR/2000, uma vez que as formalidades previstas na Lei n.º 10.101/2000 foram todas atendidas. No ponto, destaca que:

- as convenções e acordos coletivos seguiram as regras próprias previstas no art. 611 e seguintes da CLT. Assim, não poderia a fiscalização ter invalidado o conteúdo do acordo em razão de a data-base ser no segundo semestre;

- o art. 7º, XXVI da Constituição Federal estabelece o princípio do reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho, "pelo qual se confere validade tanto aos instrumentos firmados mediante negociação com o sindicato representativo dos trabalhadores quanto ao conteúdo vinculado nesses instrumentos" (fls. 1114);

- as metas e critérios para concessão da participação nos lucros estabelecidas nas sucessivas convenções coletivas são conhecidas previamente por todos os empregados, tendo em vista que, parta todo o período fiscalizado, não houve alteração nos critérios para distribuição dos lucros;

- "as regras quanto aos direitos subjetivos e adjetivos de participação estão ali inseridas de forma clara e objetiva, ou melhor, de forma matemática, vinculando todos os trabalhadores e empresas" (fls. 1115);
  - em razão do sindicato dos bancários ter representatividade nacional, "as convenções coletivas de trabalho que dispõem sobre participação nos lucros ou resultados têm como característica primordial o estabelecimento de metas ligadas ao único ponto de conexão entre as realidades negociadas: a lucratividade setorial" (fls. 1116) (com destaque no original);
  - existência de metas unas, de atuação conjugada dos empregados, com um único objetivo em comum de atingimento dos percentuais mínimos de lucratividade;
  - cumprimento da condição alternativa consistente nos Planos Próprios relativos aos anos-calendário de 2005 a 2008;
- c) atendimento de todos os requisitos materiais relacionados aos conteúdos do plano, entre os quais, objeto de integração entre capital e trabalho, não correspondente a uma contraprestação pelo serviço prestado; existência de regras claras e objetivas quanto à fixação do objeto da participação e quanto à distribuição do montante entre trabalhadores, incluindo mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;
- d) o sindicato e a recorrente, ao estipularem os critérios para participação nos lucros ou resultados dos anos-base de 2005, 2006, 2007 e 2008, optaram por estabelecer diferentes múltiplos para as diversas áreas de atuação;
- e) ainda que os pagamentos efetuados não representassem despesas operacionais e/ou sido realizados nos termos da Lei n.º 10.101/2000, os valores pagos se enquadram no inciso II, do art. 462 do RIR/99;
- f) inexistente no art. 41 da Lei n.º 8981/95 qualquer vedação à dedução das despesas relativas à atualização monetária, multas, juros e quaisquer outros encargos dos créditos tributários com exigibilidade suspensa. Daí não há amparo legal que justifique a pretensão do Fisco de adicionar as atualizações monetárias de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- g) ausência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa, pois, muito embora a CSLL, assim como o IRPJ, seja incidente sobre o lucro, o certo é que para esta contribuição social existem normas específicas que tratam da adição e exclusões ao lucro líquido, sendo-lhe inaplicável a norma do art. 41 da Lei n.º 8.981/95;
- h) inexistência de excesso de despesas quanto às contribuições do PIS e COFINS devidas no ano-base de 2008;
- i) ilegalidade da cobrança de juros sobre multa de ofício.

#### Passo à análise dos recursos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 30/

11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**RECURSO DE OFÍCIO**

Vejamos os fundamentos da decisão recorrida nessa parte (*verbis*):

**“4. DA INEXISTÊNCIA DE EXCESSO DE DESPESAS QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS NO ANO-BASE DE 2008**

A contribuinte também foi autuada por ter deduzido, na DIPJ relativa ao ano-base de 2008, despesas de PIS e de COFINS em valores superiores aos declarados na DCTF. Na DIPJ (linhas 13 e 14 da ficha 05B - fls 522, verso), foram deduzidas despesas de R\$1.934.057,51 e R\$11.901.892,12, respectivamente, e, na DCTF, foram declarados os montantes de 1.300.536,21 e 8.003.299,78. Assim, a fiscalização apurou excesso de despesas nos montantes de 633.521,30 e 3.898.592,34, que somam 4.532.113,64.

Nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, foram consultados os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON (fls. 955 a 978) e as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais –DCTF (extratos de débitos às fls. 951 a 954). Nas tabelas abaixo, estão consolidados os valores declarados pela impugnante nas referidas declarações:

PIS (R\$)				
2008	DACON	DCTF		
	débito	débito	suspensão	pagamento ou compensação
jan	165.847,74	165.847,74	155.570,60	10.277,14
fev	61.500,12	61.500,12	61.500,12	0,00
mar	57.320,25	57.320,25	57.320,25	0,00
abr	237.704,59	237.704,59	38.580,40	199.124,19
mai	69.337,00	69.337,00	41.382,21	27.954,79
jun	112.842,47	112.842,47	112.842,47	0,00
jul	104.996,95	104.996,94	96.659,66	8.337,28
ago	102.016,55	102.016,55	102.016,55	0,00
set	0,00	0,00	0,00	0,00
out	388.970,55	388.970,55	388.970,55	0,00
nov	0,00	0,00	0,00	0,00
dez	0,00	0,00	0,00	0,00
soma	1.300.536,22	1.300.536,21	1.054.842,81	245.693,40
COFINS (R\$)				
2008	DACON	DCTF		
	débito	débito	suspensão	pagamento ou compensação
jan	1.020.601,49	1.020.601,49	957.357,54	63.243,95
fev	378.462,28	378.462,28	378.462,28	0,00
mar	352.739,98	352.739,98	352.739,98	0,00
abr	1.462.797,50	1.462.797,50	237.417,84	1.225.379,66
mai	426.689,24	426.689,24	254.659,77	172.029,47
jun	694.415,22	694.415,22	694.415,22	0,00
jul	646.135,05	646.135,05	594.828,74	51.306,31
ago	627.794,13	627.794,13	627.794,13	0,00
set	0,00	0,00	0,00	0,00
out	2.393.664,89	2.393.664,89	2.393.664,89	0,00
nov	0,00	0,00	0,00	0,00
dez	0,00	0,00	0,00	0,00
soma	8.003.299,78	8.003.299,78	6.491.340,39	1.511.959,39

Há que se ressaltar que o DACON contempla linhas específicas para a exclusão de “Ajuste Positivo ao Valor de Mercado – Ativos não Alienados”: linha 07 da ficha 08B (PIS) e linha 07 da ficha 18B (COFINS). Logo, os débitos declarados no DACON não incluem os ajustes positivos ao valor de mercado. Conseqüentemente, os débitos declarados na DCTF também não, visto que são coincidentes com os declarados no DACON.

Considerando-se que o DACON traz o demonstrativo mensal de apuração das bases de cálculo das contribuições, podemos considerar que, relativamente ao PIS e à COFINS, as informações nele contidas são mais precisas do que a informação prestada nas linhas 13 e 14 da ficha 05B da DIPJ.

Assim, com base apenas nas declarações entregues à RFB, pode-se concluir que, de fato, a DIPJ, nas linhas 13 e 14 da ficha 05B, traz valores de despesas de PIS e de COFINS em montantes superiores aos apurados.

Alega a impugnante que as diferenças encontradas pela fiscalização decorrem do fato de que na DIPJ (ficha 05B – despesas operacionais) foram considerados também os valores de provisão de PIS e de COFINS a valor de mercado (“MTM”). Acrescenta que, nos termos do art. 35 da Lei nº 10.637/2002, a valorização decorrente de ajuste a mercado somente é tributada na liquidação da operação e que a diferença apurada pela fiscalização corresponde aos valores calculados sobre as variações positivas decorrentes de marcação a mercado relativamente a ativos que não foram liquidados.

Alega a impugnante que o fato de ter considerado tais despesas na ficha 05B da DIPJ não representou redução indevida no lucro real. Argumenta que foi adicionado ao lucro real o montante de R\$5.795.363,47 a título de “provisão para PIS e COFINS a valor de mercado”(incluído na linha 31 da ficha 09B – demonstração do lucro real). Acrescenta que uma parte do valor provisionado, no montante de R\$1.263.818,09, corresponde a ativos a marcação de mercado que foram efetivamente liquidados no ano-base de 2008 e, portanto, oferecidos à tributação. Nesse contexto, a impugnante alega que excluiu esse valor do lucro real (linha 33 da ficha 09B).

A impugnante conclui, assim, que a soma da adição do montante de R\$5.795.363,47 com a exclusão de R\$1.263.818,09 resulta na adição no montante de R\$4.532.113,64 à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser cancelados os créditos tributários relativos a essa matéria. Para comprovar suas alegações, apresenta cópia da ficha 09B da DIPJ 2009 e cópia do LALUR relativo ao ano de 2008 (fls. 923 a 943).

No LALUR (fls. 929), verifica-se que foi feita uma adição no montante de R\$5.795.363,47 e uma exclusão no valor de R\$1.263.818,09 a título de “Provisão PIS e COFINS a Valor de Mercado (MTM)” na apuração do lucro real, resultando em uma “adição líquida” de R\$4.531.515,38.

Assim, diante da comprovação de que esse valor foi adicionado na apuração do lucro real, deve ser exonerado o crédito tributário correspondente relativo ao IRPJ. Ressalte-se que o valor adicionado (R\$4.531.515,38) foi um pouco inferior ao valor deduzido como despesa (R\$4.532.113,64), resultando uma diferença de R\$598,26.

Quanto à CSLL, a impugnante alega genericamente que foi adicionado o montante de R\$4.532.113,64 à base de cálculo da contribuição. Entretanto, não traz nenhuma prova de que tenha efetuado tal adição, visto que as provas trazidas aos autos dizem respeito somente ao lucro real. Logo, deve ser mantida a autuação relativa à CSLL.

Ante o exposto, conclui-se que, relativamente a essa matéria, deve ser exonerado parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo: (..)”

Consoante acima transcrito, trata-se de matéria de prova, sendo que a contribuinte trouxe aos autos elementos comprobatórios de que no LALUR, fls. 929, realizou adição no montante de R\$5.795.363,47 e uma exclusão no valor de R\$1.263.818,09 a título de “Provisão PIS e COFINS a Valor de Mercado (MTM)” na apuração do lucro real, resultando em uma “adição líquida” de R\$4.531.515,38 (valor que compôs a base de cálculo do IRPJ).

Correta a decisão recorrida no tocante ao cancelamento da tributação nessa parte, pelo que deve ser **negado provimento ao recurso de ofício**.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **IRPJ e CSLL. Dedutibilidade da "PLR" Paga pelo Contribuinte.**

O recorrente alega que mesmo que os pagamentos não atentam aos disposto na Lei 10.101/2000, são despesas operacionais dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99, haja vista que atendem ao disposto no art. 462, II, do RIR/99.

#### **Verifico, de plano, que cabe razão ao contribuinte.**

Consoante afirmado nos autos, é certo que nem tudo aquilo que é pago pelo empregador aos seus empregados, pode ser considerado como despesa dedutível da base de tributação do IRPJ, haja vista que este tributo tem regras próprias para apuração.

A meu ver, a chamada “distribuição” de lucros aos empregados da pessoa jurídica é uma expressão imprópria. Isso porque a distribuição de lucros é feita aos sócios e acionista, detentores do capital da empresa.

**A destinação de parte dos resultados, ou a “participação” dos lucros aos empregados sempre foi e continuará sendo um incentivo à maior produtividade e dedicação dos colaboradores com vínculo empregatício, ou seja, destina-se ao incremento dos resultados que por sua vez implica no aumento do IRPJ e CSLL a ser pago.**

Empregado não participa dos riscos do negócio, não aplica seu capital, logo a contrapartida para seu trabalho será sempre remuneração (fixa ou variável).

Portanto, se essa “remuneração variável” for formalmente estabelecida, objeto de acordo, dissídio ou convenção coletiva de trabalho, tal qual na situação versada nos autos (vide documentos de fls. 728 e 772), bem como efetivamente paga, há que se reconhecer que atende às condições de dedutibilidade estabelecidas no art. 462, II c/c art. 299 do RIR/99.

Explico: a qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica como despesas dedutíveis na determinação do lucro real está subordinada à disciplina do artigo 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.*

Percebe-se do preceptivo legal que uma despesa somente é dedutível quando for necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas, e desde que usual ou normal no tipo de operações ou atividades da empresa.

Necessária é a despesa essencial às operações relacionadas com a exploração da atividade (inerente ao negócio), e que esteja vinculada com a fonte produtora de rendimentos. Despesa normal é despesa comum, vale dizer, aquela que, na realização do negócio, verifica-se de forma costumeira ou ordinária. A usualidade deve ser interpretada na acepção de habitualidade em relação à espécie do negócio.

Trata-se, portanto, de um conjunto de conceitos imprescindíveis à legitimação da dedução e que não estão, absolutamente, reunidos no caso em apreço.

Ao contrário do que alega a Fiscalização e a Douta PFN, a participação nos lucros da pessoa jurídica, embora não seja um gasto imprescindível ou essencial ao desenvolvimento da atividade empresarial, é uma despesa que via de regra traz significativos incremento aos resultados das empresas, cuja consequência direta é o aumento dos lucros e dos IRPJ e CSLL a ser pago.

Antes de se tratar de dispêndio decorrente de uma “*mera liberalidade do empregador*”, é um ato de gestão, inerente à atividade fim da empresa, que pode até ser o diferencial entre o lucro e o prejuízo.

Por sua vez, dispõe o art. 462 do RIR/99.

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

*I - asseguradas a debêntures de sua emissão;*

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

*III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999.* Grifei.

As disposições dos incisos II e III do art. 462 do RIR/99 são distintas.

O fato de eventualmente não atender aos preceitos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (vide inciso III acima) que foi convertida na Lei n.º 10.101/2000, por si só, não implica na impossibilidade do enquadramento no inciso II. Portanto, antes de glosar a despesa para fins do IRPJ e CSLL, a Fiscalização deveria demonstrar que também não foram cumpridas as disposições no inciso II do art. 462 do RIR/99, cuja base legal é o art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, norma em pleno vigor.

### Das exigências legais contidas na Lei n.º 10.101/2000

A Participação nos Lucros ou Resultados da empresa, para que seja considerada em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000, precisa atender às seguintes exigências dispostas nos artigos 2º e 3º desse diploma legal:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

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

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

*(...)*

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

*§ 1o Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

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

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

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

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

Em linhas gerais, para que o pagamento de PLR possa ser enquadrado na Lei 10.101/2000 deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

- a) deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Tal negociação pode ser feita através de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) o instrumento de negociação devem conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;
- c) o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano;

A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária, que ao fim e ao cabo é o maior benefício dessa norma.

Todavia, essa matéria não é afeta ao IRPJ e CSLL e já está sendo discutida em outro processo, submetido à 2ª. Seção do CARF.

Diante do exposto, voto no sentido de cancelar a glosa, haja vista que estou plenamente convencido de que tais despesas, pagas aos empregados a título de participação nos lucros, são dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL.

### **Dedutibilidade dos créditos tributários com exigibilidade suspensa**

Os créditos tributários lançados também decorrente do fato do recorrente ter deduzido, sem base legal, os valores referentes a despesas com atualizações monetárias dos tributos com exigibilidade suspensa.

Segundo o recorrente, inexistente no art. 41 da Lei n.º 8981/95 qualquer vedação à dedução das despesas relativas à atualização monetária, multas, juros e quaisquer outros encargos dos créditos tributários com exigibilidade suspensa. Daí não há amparo legal que justifique a pretensão do Fisco de adicionar as atualizações monetárias de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Com efeito, expressa o § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981/95:

*"Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."*

A questão já está pacificada na jurisprudência do CARF que, de longa data, vem reafirmando a indedutibilidade dessas despesas, uma vez que os acréscimos somente serão mensurados, exigidos e realizados no momento em que o principal se tornar devido, de forma que não é possível conferir a valores que se encontram sob idêntica situação tratamento diverso.

Sobre a temática os seguintes julgados:

*IRPJ - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - GLOSA DE JUROS - É indevida a apropriação, como despesa operacional, os juros decorrentes de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, tendo em vista que esses acréscimos somente serão mensurados, exigidos e realizados no momento em que o principal se tornar devido, sob pena de se atribuir tratamento diferente a valores que se encontram sob idêntica situação. LANÇAMENTOS DECORRENTES - A solução dada ao litígio principal relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Lançamento Procedente." (Processo nº 13808.000728/2002-68, Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes Contribuinte, sessão de 06/03/2008, Relator Valmir Sandri, acórdão nº 10196599)*

*" IRPJ - CSLL - PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS - Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal." (Processo nº 16327.004079/2002-75, Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 01/03/2007, Relator Paulo Roberto Cortez, acórdão nº 101-96008)*

Portanto, não cabe razão ao recorrente nesta matéria.

### **Dedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL**

No que tange à determinação da base de cálculo da CSLL, sustenta o contribuinte, em síntese, que esta contribuição tem normas próprias, não lhe sendo aplicável a previsão contida na Lei n.º 8.981/85, a qual se restringe ao IRPJ. Desta forma, não há qualquer ilicitude no procedimento de excluir da base de cálculo da CSLL os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa.

Mais uma vez sem razão a autuada.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL tem como fundamento constitucional o art. 195, I, "c", da Constituição Federal, o qual prevê a

incidência d. contribuição social sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

No plano infraconstitucional, a CSLL está disciplinada pela Lei n.º 7.789/88, que em seu art. 2º determina que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda:

*"Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. § 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

*b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*

*c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:*

*1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*

*2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;*

*3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores; (Revogado pela Lei nº 7.856, de 1989)*

*4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*

*§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.*

Com efeito, a proximidade entre as hipóteses de incidência da CSLL e do IRPJ há muito vem sendo debatida e reconhecida pela doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios, inclusive, objeto de manifestação do Supremo Tribunal Federal ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade da contribuição social em questão no RE 138.284, Relator Min. Carlos Veloso, julgamento em 01.07.1992, DJ. 28.08.1992: *"Nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, bis in idem- o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição – por isso é que a Constituição que, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (C.F, art. 195, I)."*

Em sua estrutura, a CSLL é um tributo idêntico ao IPRJ (fato gerador e base de cálculo coincidentes), o que inclusive levou muitos contribuintes a discutirem em juízo sua real natureza jurídica, pugnando tratar-se de mero adicional do IRPJ, tese, ao final, rejeitada pelo STF sob o argumento de que a destinação do produto da arrecadação da CSLL lhe atribui um regime diverso do IR.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a legalidade da indedutibilidade do valor da CSLL na apuração do lucro real, previsto na Lei n.º 9.316/96, afirmou o seguinte:

*"É consabido que o aspecto quantitativo do fato gerador da contribuição social sobre o lucro se identifica com o do imposto de renda, pois a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis auferidos no ano-base (art. 44 do CTN)."*

Considerando essa relação de proximidade entre a CSLL e o IRPJ no tocante ao fato gerador e base de cálculo, o legislador ordinário, por meio da Lei 8.891/91 estabeleceu no art. 57, o seguinte:

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

Da redação do preceptivo legal acima, percebe-se que o legislador foi bastante claro em estipular que se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido "as mesmas normas de apuração e pagamento" do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. O art. 57 não se limita a dizer que somente as regras de recolhimento do IRPJ devem ser observadas para a CSLL. Ao revés, é expreso ao determinar aplicação das regras de apuração do IRPJ também à contribuição social em questão.

Ora, o que é apurar senão compor a base de cálculo tributável, efetuando-se as devidas adições, exclusões e compensações previstas em lei. Se a legislação do IRPJ determina que determinada parcela deva ser adicionada/excluída ou não considerada para efeito da apuração do lucro real, idêntico procedimento deve ser adotado para cálculo do valor devido da CSLL, por força do que dispõe o art. 57 da Lei n.º 8.891/91, bem como dos art. 1º e 28 da Lei 9.430/1996.

Nessa ordem de idéias, por consequência lógica, se os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa devem ser adicionados ao lucro real, para efeito de apuração do IRPJ, igual tratamento deve ser dado a CSLL. Efetivamente, carece de fundamentação jurídica a afirmativa de que a dedução desses valores seria possível para a contribuição social, por não haver óbice legal para tanto.

### **Excesso de despesas quanto às contribuições do PIS e COFINS devidas no ano-base de 2008**

A recorrente também foi autuada por ter deduzido no ano-base de 2008, despesas de PIS e COFINS em valores superiores aos declarados na DCTF.

Relativamente a essa parte do lançamento, o acórdão recorrido deu parcial provimento à impugnação para excluir parte do crédito de IRPJ, mantendo a parcela referente a CSLL, sob os seguintes fundamentos:

"Assim, diante da comprovação de que esse valor foi adicionado na apuração do lucro real, deve ser exonerado o crédito tributário correspondente relativo ao IRPJ. Ressalte-se que o valor adicionado (R\$4.531.515,38) foi um pouco inferior ao valor deduzido como despesa (R\$4.532.113,64), resultando uma diferença de R\$598,26.

Quanto à CSLL, a impugnante alega genericamente que foi adicionado o montante de R\$4.532.113,64 à base de cálculo da contribuição. Entretanto, não traz nenhuma prova de que tenha efetuado tal adição, visto que as provas trazidas aos autos dizem respeito somente ao lucro real. Logo, deve ser mantida a autuação relativa à CSLL.

Ante o exposto, conclui-se que, relativamente a essa matéria, deve ser exonerado parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo: (...)

Das razões do recurso, a recorrente afirma a insubsistência do lançamento de CSLL, porem embora alegue que na DIPJ/2009 adotou para a CSLL os mesmos procedimentos do IRPJ, não traz qualquer documento contábil apto a infirmar a decisão recorrida (tal qual fez na impugnação, vide juntada do LALUR, fls. 923-943), limitando-se a informar que constam da DIPJ2009 (ficha 17). Portanto, deve ser mantido essa glosa, confirmada no acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos.

#### **Da legalidade da incidência de juros sobre multa de ofício**

Por fim, o recorrente sustenta a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, por falta de previsão legal, eis que os regramentos de regência determinam unicamente a incidência de juros sobre tributos (Lei n.º 9.065/95 c/c Lei n.º 8.981/95).

Com efeito, o lançamento realizado com a cobrança de multa de ofício e juros de mora é plenamente cabível e condizente com a legislação tributária vigente.

O art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento". Veja-se:

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês."*

Cabe perquirir o alcance da referida norma. Uma análise sistemática do Código Tributário Nacional revela que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa, conforme restará demonstrado.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro<sup>4</sup>, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN:

*"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."*

Desta forma, por ser a multa indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado, em sua clássica obra Curso de Direito Tributário, conceitua crédito tributário:

*"O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade (objeto da relação obrigacional)."*

No Acórdão nº 101-96.177, a Conselheira Relatora, Sandra Maria Faroni conclui neste mesmo sentido:

*"1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).*

*2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreende-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*

*b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora."*

Essas razões são suficientes para se concluir pela incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário (principal mais multa de ofício).

Frise-se que no auto de infração deixou de constar o enquadramento legal da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque não há demonstrativo desta cobrança haja vista que o vencimento da multa somente ocorreria 30 dias após a ciência do auto. Porém, a meu ver, isso não macula o lançamento muito menos a cobrança, pois, tal incidência decorre da aplicação da Lei e não se constitui propriamente em irregularidade ou infração, embora seja legítima a contestação do contribuinte sob o entendimento que a cobrança seria indevida.

Todavia, considerando que a Receita Federal tem cobrado a taxa Selic sobre a multa de ofício e neste julgamento o Colegiado decidiu que determinar a cobrança de juros acima do montante acumulado da Selic acarretaria em agravamento da exigência, a Unidade de Origem deve aplicar os juros de mora de 1% ao mês sobre a multa de ofício, desde de que sua aplicação no período do vencimento até o pagamento não ultrapasse a aplicação da taxa de juros Selic.

**Mantenho, pois a cobrança de juros sobre a multa de ofício na forma que vem sendo realizada pela Receita Federal.**

Processo nº 16327.001466/2010-60  
Acórdão n.º 1402-001.135

S1-C4T2  
Fl. 0

---

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto no sentido de (i) negar provimento ao recurso de ofício, (ii) dar provimento dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedutibilidade das despesas sob o título de PLR, por considerá-las necessárias à luz do art. 299 c/c art. 462, inciso II, do RIR/99 .

*(assinado digitalmente)*  
Antônio José Praga de Souza