



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001466/2010-60
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.765 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. SUMULA CARF Nº 108. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial apresentado em face de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, no caso, a Súmula CARF vinculante nº 108, que dispõe que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS (PRL) A EMPREGADOS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. INDEDUTIBILIDADE.

Não atendidos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, não podem ser deduzidos como despesas operacionais os valores pagos a empregados a título de participações nos lucros ou resultados da pessoa jurídica empregadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que conhecia a preliminar de nulidade. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em epígrafe em face do **Acórdão nº 1402-001.135**, de 08/08/2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

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.

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.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão da constatação de três infrações:

1) Adição não computada (na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL) de despesas relacionadas ao pagamento de participação nos lucros e resultados aos empregados do contribuinte nos anos-calendário de 2005 a 2008, feito em desconformidade com a legislação e considerado indedutível pela Fiscalização;

2) Dedução de despesas relacionadas ao pagamento de PIS e COFINS em valores superiores aos declarados em DCTF no ano-calendário 2008;

3) Adição não computada (na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL) de valores de PIS e COFINS cuja exigibilidade estava suspensa nos anos-calendário de 2007 e 2008, considerados indedutíveis pela Fiscalização.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo I (SP) considerou-a procedente em parte, **exonerando**: (i) integralmente o crédito tributário de IRPJ lançado em decorrência da infração identificada como “3” (falta de adição ao lucro real de valores de PIS e COFINS com exigibilidade suspensa), em relação ao ano-calendário 2007; e (ii) parcialmente o créditos tributário de IRPJ lançado nos termos da infração “2” (dedução, na apuração do lucro real, de PIS e COFINS em valores superiores aos declarados em DCTF).

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário contra a decisão, que também foi submetida a recurso de ofício. Os pleitos foram apreciados pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento ao recurso de ofício** e deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos da ementa acima transcrita.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração ao Acórdão n.º 1402-001.135, arguindo a existência de contradição e omissão na decisão. O Conselheiro Relator do acórdão reconheceu a ocorrência dos vícios e discorreu sobre seu saneamento, propondo ao Presidente do Colegiado que os embargos fossem acatados. O Presidente da Turma Ordinária, endossou a proposta do Relator e considerou “*sanado o lapso manifesto contido na decisão*”, com base no art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Do recurso especial da Fazenda Nacional

Na sequência, a PGFN interpôs recurso especial endereçado à 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), defendendo a existência de divergência jurisprudencial a respeito da dedutibilidade de despesas relacionadas ao pagamento de

Participações nos Lucros e Resultados (PLR) a empregados, em desconformidade com os termos da Lei nº 10.101/2000.

A recorrente narra que o Acórdão nº 1402-001.135 teria entendido que a parcela paga aos empregados a título de PLR caracteriza-se como despesa necessária, podendo ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que não restem atendidos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000. Ao decidir desta forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com o seguinte acórdão paradigma:

Acórdão nº 1803-00.467

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1997

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

Nos termos da Súmula CARF nº 02 o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Consoante dispõe a Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 1997

LANÇAMENTO DE OFÍCIO REFLEXO OU DECORRENTE.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL o decidido em relação ao lançamento principal – IRPJ. (grifou-se)

Aponta a recorrente que o acórdão paradigma, de forma contrária à verificada no acórdão recorrido, expôs o entendimento de que a dedutibilidade dos valores pagos a título de PLR, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo ou convenção coletiva, nos termos da Lei nº 10.101/2000 .

No mérito, sustenta a reforma do recorrido, alegando, em síntese, que:

- a tese defendida pelo contribuinte, no sentido de que as participações nos lucros seriam despesas operacionais, não passa pelo crivo do art. 299 do RIR/1999. Isso porque o dispositivo legal restringe a dedutibilidade às despesas necessárias (essenciais às operações relacionadas com a exploração da atividade comercial e vinculada à fonte produtora de rendimentos), normais (comuns, costumeiras ou ordinárias na realização do negócio) e usuais (habituais) no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;

- a participação nos lucros da pessoa jurídica não é um gasto necessário, imprescindível, essencial ao desenvolvimento da atividade empresarial, a despeito de seu forte teor motivacional. Trata-se de dispêndio decorrente de ato de mera liberalidade do empregador, uma vez que a não concessão de PLR não impossibilita a empresa de realizar a exploração de seu negócio;

- os gastos com PLR tampouco se enquadram no conceito de despesa normal, ordinária da empresa. Ao revés, trata-se de despesa extraordinária, a qual pode ou não ocorrer, a depender da opção empresarial de conceder ou não os benefícios aos empregados. Igualmente, não é despesa usual na acepção de habitualidade em relação à espécie de negócio desenvolvido pelo contribuinte;

- reforça o entendimento de que a PLR não é despesa operacional o fato de o legislador ter destacado no art. 462 do RIR/1999 um inciso para declarar que a PLR efetuada na forma da Medida Provisória nº 1.769-55/1999 (convertida na Lei nº 10.101/2000) é uma espécie de participação dedutível. Tal destaque não seria necessário se a PLR fosse uma despesa operacional, por si já dedutível nos termos do art. 299 do RIR/1999;

- a participação nos lucros da empresa não é despesa operacional, segundo os parâmetros estabelecidos no art. 299 do RIR/1999, o que resulta na necessidade de haver um preceptivo específico para conferir dedutibilidade à despesa, condicionando, porém, que o pagamento seja feito na forma da Lei nº 10.101/2000;

- o CARF tem jurisprudência no sentido da indedutibilidade dos pagamentos realizados a título de PLR, por estarem em desconformidade com as exigências legais, o que, a contrario *sensu*, confirma não se tratarem de despesas operacionais;

- o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal declara que é direito dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei, sendo norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional;

- em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe, já no seu art. 1º, que a PLR é instrumento de integração entre o capital e o trabalho, ou seja, ferramenta de gestão, visando ao incremento da produtividade. A PLR tem, portanto, caráter condicional, e sua percepção é vinculada ao alcance de metas pelos empregados, uma vez que o pagamento desatrelado do alcance ou cumprimento de metas em nada contribui para a integração entre capital e trabalho;

- para que seja considerada em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, a PLR deve atender as exigências dispostas nos arts. 2º e 3º desse diploma legal;

- em linhas gerais, para que os valores pagos a título de PLR seja dedutíveis, devem ser observados cumulativamente os seguintes requisitos: a) deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes (integrada também por um representante indicado pelo sindicato da categoria) ou por convenção ou acordo coletivo; b) o instrumento de negociação deve 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; e d) a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano;

- o pagamento de PLR efetuado pelo contribuinte aos seus empregados nos anos-calendário de 2005 a 2008 não atende aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, o que torna inviável sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- no que tange ao requisito descrito no item “a”, verifica-se que todas as convenções coletivas celebradas pelo contribuinte para a instituição da PLR foram assinadas retroativamente ao ano base a que a participação nos lucros e resultados se refere. Ou seja, foi desatendido o requisito da prévia pactuação, o que retira a natureza condicional inerente à PLR;

- além disso, a Fiscalização constatou que os instrumentos coletivos celebrados pelo contribuinte não continham regras claras e objetivas, o que representa descumprimento do requisito descrito no item “b” citado há pouco. Isso porque não identificaram as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente;

- o único critério objetivo estabelecido pelos acordos coletivos é o tempo de serviço do empregado;

- por outro lado, a estipulação de um valor fixo confirma a natureza incondicional da verba paga pelo contribuinte, circunstância que não condiz com o instituto da PLR na forma concebida pelo diploma legal de regência;

- também restou desatendido o requisito descrito no item “d” (pagamentos com periodicidade mínima de um semestre e no máximo duas vezes ao ano). O contribuinte, nos anos de 2007 e 2008, efetuou pagamentos seguidamente nos meses de janeiro, fevereiro, julho e outubro, em desconformidade com a determinação legal;

- em relação aos acordos próprios firmados entre o contribuinte e seus empregados, por meio de comissão, foram verificadas as seguintes ocorrências de desconformidade com a legislação: o representante da empresa não possuía plenos poderes para a celebração do acordo, não houve participação do sindicato e cópia do instrumento não foi arquivada na entidade sindical;

- o contribuinte também não comprovou o atendimento à condição estabelecida no inciso II do art. 162 do RIR/1999: distribuição de PLR segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontravam na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou assembleia de acionistas ou sócios quotistas.

Requer, ao final, a recorrente o conhecimento e o provimento do seu recurso especial para que seja reformado o acórdão restabelecendo-se a decisão de primeira instância.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso especial da PGFN, nos termos do despacho de exame de admissibilidade.

O contribuinte apresentou petição informando sua desistência da lide quanto aos créditos tributários relacionados à infração de não adição dos valores de PIS e COFINS com exigibilidade suspensa às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, renunciando às respectivas questões de direito, para fins de adesão ao programa de regularização tributária instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

Posteriormente, o contribuinte foi cientificado a respeito do Acórdão n.º 1402-001.135, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento. Em resposta, opôs embargos de declaração à decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, arguindo a existência de omissão no julgado. O Presidente do Colegiado admitiu os embargos para julgamento.

Também de decorrência da intimação que recebeu, o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial fazendário, em que alega, em síntese:

- como o recurso especial da Fazenda Nacional foi interposto em 01/05/2013 e o despacho que lhe deu seguimento é de 05/06/2015, sua admissibilidade deve ser feita à luz do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009). Nos termos do § 6º do referido art. 67, os recorrentes devem demonstrar de maneira analítica a divergência jurisprudencial arguida. Como a PGFN não se desincumbiu deste ônus, seu recurso especial não deve ser conhecido;

- a Fazenda Nacional indicou somente uma decisão paradigma em seu recurso especial (Acórdão n.º 1803-00.467). Apesar disso, o despacho que examinou a admissibilidade recursal asseverou que a recorrente teria indicado um segundo acórdão paradigma (n.º 108-07.945), na realidade citado no recurso apenas para reforçar os argumentos defendidos pela PGFN. Assim, o Acórdão n.º 108-07.945 deve ser desconsiderado pela CSRF como representativo de eventual controvérsia jurisprudencial frente ao Acórdão n.º 1402-001.135;

- os pagamentos efetuados a título de PLR são sempre dedutíveis, ainda que não sejam atendidos os requisitos da Lei n.º 10.101/2000, seja quando tiverem sua natureza assim reconhecida (arts. 359 e 462 do RIR/1999), seja quando forem considerados como remuneração ou gratificação dos empregados (art. 299 do RIR/1999);

- o Acórdão n.º 1402-001.135 entendeu que as despesas incorridas com pagamento de PLR são dedutíveis nos termos do inciso II do art. 462 c/c art. 299 do RIR/1999, enquanto a Fazenda Nacional defendeu, em seu recurso especial, que tais despesas são indedutíveis nos termos do inciso III do mesmo art. 462, o que transparece a total ausência de compreensão da lide no atual estágio processual. Isso demonstra que, se o acórdão paradigma n.º 1803-00.467 trata de discussão diversa daquela abordada no acórdão recorrido, a conclusão lógica é a de que

não houve a divergência jurisprudencial sobre o mesmo tema, necessária à interposição do recurso especial;

- o item “*III.C. Da não caracterização da hipótese do inciso II do art. 462, do RIR/99*” do recurso especial fazendário não é apto a questionar a aplicação do dispositivo legal em comento ao presente caso, pois se configura em mero inconformismo com relação ao que foi decidido no acórdão recorrido, sem qualquer citação de entendimento diverso exposto em acórdão paradigma, motivo pelo qual deve ser desconsiderado pela CSRF;

- ainda que se cogitasse aceitar o Acórdão n.º 108-07.945 como paradigma, deve-se observar que aquela decisão também possui matéria fático-probatória na qual o contribuinte não logrou demonstrar que a participação dos lucros beneficiou todos os funcionários da empresa. Assim, este precedente deve ser desconsiderado em razão da ausência de qualquer similitude fática com o presente caso (descumprimento da regra estabelecida pelo já citado § 6º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009).

Pede, ao final, o não conhecimento do recurso especial da PGFN ou, no caso de sua admissão, que lhe seja negado provimento.

Em 24/01/2017, foi proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara o Acórdão n.º 1402-002.364, que julgou os embargos de declaração que a Fazenda Nacional apresentou quando foi originalmente cientificada dos termos do Acórdão n.º 1402-001.135. Entretanto, o próprio Conselheiro Relator do Acórdão n.º 1402-002.364 percebeu posteriormente que os embargos fazendários não poderiam ter sido pautados para julgamento pois não haviam sido admitidos. Assim, apresentou seus próprios embargos de declaração requerendo a anulação do julgado.

O Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em despacho de 01/03/2017 (fl. 1582) admitiu os embargos de declaração do Conselheiro Relator do Acórdão n.º 1402-002.364 e determinou que o processo fosse novamente pautado para apreciação destes embargos e daqueles opostos anteriormente pelo sujeito passivo.

Em 16/05/2017 foi, então, prolatado o Acórdão n.º 1402-002.497, que acolheu os embargos de declaração interpostos pelo Conselheiro Relator, com efeitos infringentes, para anular o Acórdão n.º 1402-002.364 e negou provimento aos embargos de declaração apresentados pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 1402-001.135.

Em razão disso, restou plenamente válido o Acórdão n.º 1402-001.135, com as retificações de erros materiais procedidas quando da análise original dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional e com a integração promovida pelo Acórdão n.º 1402-002.497, que considerou improcedentes os embargos do contribuinte.

Intimada acerca das decisões da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, a Fazenda Nacional apenas ratificou os termos do recurso especial anteriormente interposto.

Do recurso especial do contribuinte

Cientificado a respeito da conclusão pela improcedência de seus embargos, o contribuinte apresentou recurso especial contra as partes que lhe foram desfavoráveis na decisão formada pelo conjunto dos Acórdãos n.º 1402-001.135 e n.º 1402-002.497.

Preliminarmente, requereu o contribuinte a declaração de nulidade da decisão recorrida, em razão da ausência de exame das provas colacionadas a respeito da inexistência de excesso de dedução, na apuração da base de cálculo da CSLL, de despesas relativas ao pagamento de PIS e COFINS. Segundo o recorrente, ao deixar de examinar o conjunto probatório apresentado, o acórdão recorrido se caracteriza como decisão não fundamentada, o que ofende os termos do inciso IV do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil, bem como cerceia o direito de defesa do contribuinte, o que implica em sua nulidade por força do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972.

Na sequência, o contribuinte arguiu a existência de dissenso jurisprudencial acerca das seguintes matérias:

- a) Ausência de observância ao princípio da verdade material na análise dos documentos apresentados;
- b) Inexistência de excesso de despesas quanto às contribuições devidas no ano-base de 2008 – necessidade de cancelamento do lançamento de CSLL;
- c) Incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ao final, o contribuinte pede que seu recurso especial seja conhecido e provido para que se reconheça a nulidade do Acórdão n.º 1402-001.135, integrado pelo Acórdão n.º 1402-002.497, em razão de manifesta ausência de fundamentação, ou, alternativamente, para que a decisão recorrida seja parcialmente reformada, nos termos dos acórdãos paradigmas citados no recurso.

Na mesma data em que apresentou seu recurso especial, o contribuinte reiterou as contrarrazões que já havia oposto ao recurso da Fazenda Nacional.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte, **apenas em relação à matéria “incidência de juros sobre a multa de ofício”**.

O contribuinte tentou, por meio da apresentação de agravo, reverter a decisão de não seguimento das duas primeiras matérias recorridas, mas não alcançou êxito. Despacho devidamente aprovado pela Presidente da CSRF rejeitou o agravo e manteve a decisão de seguimento parcial.

Contra o despacho que apreciou o agravo, o contribuinte ainda opôs embargos de declaração alegando a existência de obscuridade. Por inexistência de previsão regimental de oposição de embargos a despacho de exame ou revisão, em sede de agravo, de admissibilidade de recurso especial, a petição do contribuinte denominada de “embargos de declaração” não foi conhecida.

Por fim, a PGFN ofereceu contrarrazões ao recurso especial interposto pelo contribuinte, defendendo sucintamente o cabimento da aplicação dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

O recurso especial do contribuinte foi parcialmente admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida, obtendo seguimento apenas em relação à matéria “incidência de juros sobre a multa de ofício”. A admissibilidade quanto ao tema não foi questionada pela Fazenda Nacional.

Todavia, faz-se necessária a análise a respeito do conhecimento do recurso especial, em decorrência de um fato posterior ao exame de sua admissibilidade.

Ocorre que a questão da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi objeto de súmula recentemente editada pelo CARF. *In verbis*:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, é incabível recurso especial contra decisão administrativa que tenha adotado entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, mesmo que esta tenha sido aprovada depois da interposição do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

O caso sob análise enquadra-se perfeitamente na previsão regimental. O recurso especial do contribuinte foi interposto em 16/01/2018 e parcialmente admitido em 23/02/2018. Em 03/09/2018, a Súmula CARF n.º 108 foi aprovada pelo Pleno, tornando-se vinculante por força da Portaria MF n.º 129, de 01/04/2019.

O Acórdão n.º 1402-001.135 adota o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF n.º 108. Portanto, por força do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial do contribuinte não pode ser conhecido quanto à matéria “incidência de juros sobre a multa de ofício”.

Cumpra ainda referir que, em relação à preliminar apontada no recurso especial de nulidade da decisão recorrida, em razão da ausência de exame das provas colacionadas a respeito da inexistência de excesso de dedução, na apuração da base de cálculo da CSLL, de despesas relativas ao pagamento de PIS e COFINS, não houve a apresentação de qualquer paradigma.

Considerando-se que a demonstração de divergência entre as turmas de julgamento é a única forma de se permitir o conhecimento do recurso especial por parte da turma da Câmara Superior, a teor do disposto no art. 67, caput, do RICARF/2015, inclusive quando se alegam preliminares (e inclusive preliminar de nulidade), não se pode conhecer desse ponto do recurso especial do contribuinte, por absoluta falta de competência do colegiado para julgamento dessa arguição.

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional versou sobre uma única matéria (“dedutibilidade de despesas relacionadas ao pagamento de PLR a empregados em desconformidade com a Lei n.º 10.101/2000”) e foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida.

O contribuinte, por ocasião do oferecimento de contrarrazões ao recurso fazendário, apresentou as seguintes arguições preliminares que podem, em tese, influenciar no conhecimento do recurso especial da PGFN:

a) impossibilidade de conhecimento do recurso especial, por inexistência de demonstração analítica da divergência jurisprudencial; e

b) necessidade de desconsideração da segunda decisão acolhida como paradigma pelo despacho de admissibilidade do recurso.

Além disso, já no tópico das contrarrazões que defende a insubsistência do mérito do recurso da Fazenda Nacional, o contribuinte sugere que o acórdão paradigma n.º 1803-00.467 trataria de discussão jurídica diferente daquela abordada na decisão recorrida, o que prejudicaria

a configuração da divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial. Nas palavras do contrarrazoante:

Destarte, os argumentos expostos até o momento permitem essa E. CSRF a chegar a seguinte conclusão: Se por um lado o acórdão recorrido n.º 1402-001.135 entendeu que as despesas incorridas com pagamento de PLR são dedutíveis nos termos do inciso II do artigo 462 do RIR/1999, combinado com o artigo 299, a Recorrente defendeu, em seu recurso especial, que tais despesas são indedutíveis nos termos do inciso III do artigo 462, transparecendo a total ausência de compreensão da lide no atual estágio processual.

Tal informação é importante para demonstrar que, se o acórdão paradigma n.º 1803-00.467 trata de discussão diversa daquela abordada no acórdão recorrido, a conclusão lógica que se tem é a de que não houve a divergência jurisprudencial sobre o mesmo tema, necessária para a interposição do recurso especial, como já exposto anteriormente.” (destaques no original)

Sobre a impossibilidade de conhecimento do recurso especial em razão da inexistência de demonstração analítica da divergência jurisprudencial, o contribuinte alega que a PGFN não expôs, em seu recurso especial, o necessário confronto analítico entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma n.º 1803-00.467, descumprindo o requisito de admissibilidade recursal residente no § 6º do art. 67 do anexo II do RICARF/2009. O único cotejo analítico feito pela Fazenda Nacional, segundo o contribuinte, teria se dado entre o acórdão recorrido e o Relatório Fiscal.

O requisito de admissibilidade a que se refere o contribuinte era assim previsto no RICARF/2009, versão do Regimento Interno do CARF que vigia à época em que a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional foi analisada:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

A previsão regimental subsiste no RICARF/2015, tendo sido apenas transferida para o § 8º do mesmo art. 67.

Julgo improcedente a arguição do contribuinte.

Da leitura do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, fica muito clara a divergência jurisprudencial arguida, sendo perfeitamente inteligível a tese de dissenso exposta pela recorrente. O recurso especial não se limita a transcrever as ementas dos julgados e afirmar que ali se constata uma divergência de jurisprudência administrativa, mas discorre sobre o entendimento adotado por cada uma das decisões e estabelece a divergência jurisprudencial arguida.

Quando o § 6º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 fala em demonstração analítica com a “*indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido*”, não está a exigir a apresentação de tabelas comparativas ou explicativas ou ainda a transcrição individualizada de cada trecho das decisões. O que se demanda é apenas que a explanação do recorrente seja realizada de forma suficientemente detalhada, com a apresentação dos pontos controvertidos e a explicação de como o posicionamento de cada uma das decisões contrapostas caracteriza a divergência jurisprudencial requerida regimentalmente para fins de admissibilidade do recurso especial.

Neste sentido já se manifestou a 2ª Turma da CSRF, nos termos expostos no Acórdão n.º 9202-003.502:

Quanto à alegação de ausência de demonstração analítica da divergência, também não assiste razão ao Contribuinte, conforme será demonstrado na sequência.

O art. 67, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, assim estabelece:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.” (grifei)

A leitura do trecho em destaque permite concluir que **a demonstração analítica da divergência deve ser levada a cabo com a indicação, nos paradigmas, de pontos específicos de divergência em relação ao acórdão recorrido**, isso porque um acórdão pode conter várias decisões, envolvendo diversas matérias, de sorte que o Recorrente tem de indicar os pontos sobre os quais intenta demonstrar o dissídio interpretativo.

Obviamente que “indicar os pontos de divergência” não significa que tais pontos tenham de ser trazidos ao recurso em forma de transcrição de trechos do acórdão recorrido, mormente quando a questão envolve uma única matéria – decadência. Nesse passo, a Recorrente especificou claramente o ponto que desejava rediscutir – até porque só havia uma matéria decidida, qual seja, a decadência. Confira-se:

(...)

Assim, constata-se que a Recorrente logrou demonstrar com clareza qual o ponto que desejava rediscutir, mediante resumo da tese adotada no acórdão recorrido – declaração de decadência pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, sem que se verificasse pagamento por rubrica – e indicou perfeitamente nos paradigmas o ponto em que divergiram do recorrido. Com efeito, a exigência de demonstração dos pontos que se pretende rediscutir por meio de transcrição de trecho do acórdão recorrido extrapola a prescrição regimental, criando exigência que de forma alguma pode ser extraída do § 6º, acima.

Registre-se que a demonstração da divergência por meio de cotejo analítico, inclusive em forma de quadro comparativo, onde são confrontados os respectivos trechos dos acórdãos recorrido e paradigma, constitui procedimento que sem dúvida facilita a análise do recurso, mormente nos casos em que são suscitadas diversas matérias, ou quando se trata de situação complexa, em que o simples resumo da tese adotada no acórdão recorrido poderia dificultar o entendimento acerca do que foi

efetivamente decidido. Entretanto, **não existe comando regimental a exigir tal procedimento, sendo suficiente que, no que tange ao acórdão recorrido, o Recorrente especifique o ponto que deseja rediscutir**, mediante resumo da tese adotada no julgado objeto do recurso. Exigir-se mais que isso, inclusive nos casos em que o ponto do dissídio jurisprudencial é único e evidente, constitui excesso de burocracia a criar entrave ao direito ao contraditório e à ampla defesa." (grifou-se)

Diante do exposto, rejeito a arguição preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional por conta da aventada inexistência de demonstração analítica da divergência jurisprudencial arguida, à luz do requisito de admissibilidade previsto no § 6º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009.

Sobre a impossibilidade de conhecimento do recurso especial pela inexistência de divergência jurisprudencial, o contribuinte sugere, em meio aos argumentos de mérito das contrarrazões, que inexistiria divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1803-00.467, uma vez que a primeira decisão entendeu pela dedutibilidade das despesas relacionadas ao pagamento de PLR a funcionários apontando como fundamento o inciso II do art. 462 c/c o art. 299 do RIR/1999, enquanto a segunda concluiu pela indedutibilidade das mesmas despesas com base no inciso III do mesmo art. 462 do RIR/1999.

Carece de fundamento a tese apresentada pelo contribuinte.

A decisão recorrida e o acórdão paradigma tratam exatamente da mesma questão: **despesas vinculadas ao pagamento de PLR a funcionários da empresa podem ser deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL mesmo que o referido pagamento não tenha seguido as regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000?**

O Acórdão nº 1402-001.135, ora recorrido, respondeu positivamente a esta pergunta, apresentando o fundamento de que é dispensável a observância das exigências estabelecidas nos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000 (condição prevista no inciso III do art. 462 do RIR/1999) se a situação concreta puder ser enquadrada na previsão contida no inciso II do mesmo art. 462:

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 decisão recorrida declarou ainda que as despesas sob debate configurariam despesas operacionais dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/1999, **“haja vista que atendem ao disposto no art. 462, II, do RIR/99”**.

Já o Acórdão nº 1803-00.467, trazido pela Fazenda Nacional como paradigma representativo da controvérsia arguida, respondeu negativamente à questão da dedutibilidade das despesas, argumentando que são de observância obrigatória as regras fixadas pela Lei

n.º 10.101/2000: *“adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a participação do respectivo sindicato da categoria”*.

Entre as regras claras que devem obrigatoriamente ser adotadas nos programas de participação dos funcionários nos lucros e resultados das empresas, a decisão paradigma destaca *“os critérios de aferição do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos de revisão do acordo”*.

Não se vislumbra, portanto, a diversidade de discussões aventada pelo contribuinte contrarrazoante.

As decisões comparadas discutem a mesma controvérsia. O acórdão recorrido entende dispensável o atendimento ao disposto no inciso III do art. 462 do RIR/1999, se o caso concreto puder ser enquadrado no inciso II do mesmo art. 462 (e, conseqüentemente, na previsão do art. 299 do mesmo Regulamento). De forma contrária, o acórdão paradigma considera que em hipótese alguma pode ser dispensado o cumprimento da exigência trazida pelo inciso III do art. 462 do RIR/1999.

Resta patente, desta feita, a configuração da divergência jurisprudencial defendida pela Fazenda Nacional. Por esta razão, rejeito a arguição preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional fundamentado na inexistência de dissenso jurisprudencial.

Sobre a necessidade de desconsideração da segunda decisão acolhida como paradigma pelo despacho de admissibilidade do recurso, defende o contribuinte que o recurso especial da Fazenda Nacional teria indicado somente um acórdão paradigma (n.º 1803-00.467) para fins de arguição de configuração de divergência jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

Apesar disso, o despacho que analisou a admissibilidade do recurso considerou que a recorrente teria indicado como paradigma também o Acórdão n.º 108-07.945, que sequer foi mencionado no tópico *“II. DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL”* e teve sua ementa citada apenas com o objetivo de reforçar os argumentos defendidos pela PGFN.

Por conta disso e de não ter sido apresentada qualquer demonstração analítica com a indicação de trechos do pretense acórdão paradigma que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido, o contribuinte pede que o Acórdão n.º 108-07.945 seja desconsiderado como representativo da controvérsia jurisprudencial arguida pela Fazenda Nacional.

Pois bem. A exemplo do que ocorre com o RICARF/2015, o Regimento Interno que vigia à época da interposição do recurso especial pela PGFN também previa a indicação de até 2 (duas) decisões paradigmas para fins de demonstração da existência de divergências jurisprudenciais arguidas em sede de recurso especial. Trazia o art. 67 do Anexo II do RICARF/2009:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando **até duas decisões divergentes por matéria**.

(...) (grifou-se)

Portanto, não haveria, a princípio, problema na indicação de uma segunda decisão paradigma no recurso especial, mesmo que localizada fora do item em que a Fazenda Nacional explicitamente defende o cabimento do recurso.

No caso concreto, entretanto, teria razão o contribuinte ao afirmar que o Acórdão n.º 108-07.945 foi mencionado apenas a título de reforço dos argumentos de mérito apresentados pela PGFN. É o que se depreende do próprio recurso:

Impende registrar que este CARF já esboçou posicionamento no sentido da indedutibilidade dos pagamentos realizados a título de PLR, por estarem em desconformidade com as exigências legais, o que, a contrário sensu, confirma não se tratar de despesa operacional. Veja-se:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA — OMISSÃO DE RECEITAS— SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO REALIZADOS PELO SÓCIO PARA AUMENTO DE CAPITAL — A origem dos suprimentos de caixa feitos pelos sócios à pessoa jurídica, a qualquer título, devem ser comprovados com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, cuja falta torna legítima a presunção de omissão de receitas. O fato de haver decisão em assembléia para tal fim não é suficiente para justificar como boa, para fins tributários, a origem do recurso.

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

LANÇAMENTOS REFLEXOS — Dada à estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e seus reflexos, a decisão proferida naquele é extensiva a estes.

Recurso negado. (Processo n.º 10880.003206/9124, acórdão n.º 108-07.945, 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Resta claro, pois, que os gastos com PLR não se caracterizam como despesas necessárias.” (grifou-se)

Os termos utilizados pela recorrente e o fato de efetivamente inexistir uma defesa explícita a respeito de uma eventual caracterização de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 108-07.945 permitem concluir no mesmo sentido defendido pelo contribuinte recorrido: a decisão não deve ser considerada como representativa da controvérsia jurisprudencial arguida pela Fazenda Nacional nos termos exigidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2009.

Tal descon sideração, no entanto, é irrelevante no caso sob apreciação, uma vez que o dissenso defendido pela Fazenda Nacional restou devidamente comprovado a partir do cotejo do acórdão recorrido com o Acórdão n.º 1803-00.467, paradigma explicitamente indicado no recurso especial (conforme demonstrado anteriormente).

Diante de todo exposto, voto por conhecer do recurso especial da PGFN.

Mérito

O direito dos trabalhadores à participação nos resultados auferidos por seu empregador é constitucionalmente garantido, nos seguintes termos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...)

Observe-se que a Constituição Federal de 1988 expressamente declarou que a regulamentação do direito deveria ser trazida por lei posterior, o que caracteriza a previsão constitucional como uma norma de eficácia limitada.

A norma requerida pelo texto constitucional foi concretizada pelo legislador infraconstitucional por meio da Medida Provisória (MP) n.º 1.769-55, de 11/03/1999, posteriormente convertida na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, após várias reedições. Tanto a MP quanto a Lei fruto de sua conversão dispõem “*sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa*”.

Entre as disposições contidas na Lei n.º 10.101/2000, encontram-se algumas de cunho tributário. Especificamente no § 1º do art. 3º do diploma legal, encontra-se a previsão de dedutibilidade, pela empresa, como despesa operacional, das participações atribuídas aos empregados nos lucros e resultados, desde que concedidas nos termos da Lei n.º 10.101/2000. Traz o dispositivo:

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.

(...) (grifou-se)

Na esteira da MP n.º 1.769-55/1999, o Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos – RIR/1999) reproduziu, em seu art. 359, o § 1º do art. 3º da MP:

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. 3º, §1º).

Disposição semelhante foi abrigada no inciso III do art. 462 do RIR/1999, que faz expressa referência à necessidade de observância dos termos da MP n.º 1.769-55/1999:

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 assembleia de acionistas ou sócios quotistas;

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, **nos termos da Medida Provisória n.º 1.769-55, de 1999** (art. 359). (grifou-se)

Registre-se que, em que pese o RIR/1999 ter sido revogado pelo Decreto n.º 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda atualmente vigente – RIR/2018), os dispositivos transcritos foram mantidos no novo Regimento, com base nas mesmas matrizes legais (a menção à MP n.º 1.769-55/1999 foi substituída pela referência à Lei n.º 10.101/2000), conforme seus arts. 371 e 526:

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

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

Art. 526. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58, caput):

I - asseguradas as debêntures de sua emissão; e

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

Portanto, a dedutibilidade dos valores pagos a empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa está condicionada à observância dos termos estabelecidos na MP n.º 1.769-55/1999 (e, por consequência, na Lei n.º 10.101/2000).

Os termos da lei, mencionados no dispositivo, são principalmente aqueles estabelecidos nos arts. 2º e 3º do diploma legal, que tratam das formalidades que devem ser respeitadas no processo de negociação e na celebração do acordo entre empregador e empregados e no posterior pagamento das participações nos lucros e resultados. Na época dos fatos discutidos no presente processo, os dispositivos mencionados tinham a seguinte redação:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

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.

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. (grifou-se)

Verifica-se, portanto, que a Lei nº 10.101/2000 exigia, nos anos de 2005 a 2008, a observância cumulativa dos seguintes requisitos, para que os valores pagos a título de PLR fossem considerados dedutíveis:

a) a PLR devia ter sido negociada entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida pelas partes (integrada também por um representante indicado pelo sindicato da categoria) ou de convenção ou acordo coletivo;

b) os instrumentos decorrentes da negociação deviam conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de 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 a revisão do acordo, podendo ser considerados critérios e condições como índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;

c) o instrumento de acordo celebrado devia ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores; e

d) a periodicidade mínima para pagamento devia ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano.

Entende-se que, somente com o cumprimento de todos estes requisitos, explicitamente exigidos pela Lei nº 10.101/2000 e pelo RIR/1999, é que se pode falar em dedutibilidade das despesas associadas ao pagamento de PLR aos empregados da empresa.

O fundamento principal para tal conclusão advém do próprio art. 1º da Lei nº 10.101/2000, que assim identifica o objeto daquele diploma legal:

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.

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é definida, assim, como um *“instrumento de integração entre o capital e o trabalho”* e como um *“incentivo à produtividade”*.

Vislumbrando a possibilidade de aumentar sua participação nos lucros eventualmente apurados pela empresa, os empregados tendem a se engajar de forma mais intensa no trabalho em prol do empreendimento, incrementando sua produtividade. A empresa, por outro lado, ganha com o aumento da produtividade de seus empregados e com a possibilidade, prevista em lei, de poder deduzir os valores pagos a título de PLR de seu lucro real e de não ter que recolher encargos sociais sobre tais valores.

O objetivo do legislador foi, portanto, estimular o estabelecimento de programas de participação dos empregados nos lucros e resultados das empresas como verdadeira forma de integração entre capital e trabalho.

Ocorre que somente podem funcionar como verdadeira ferramenta de incentivo ao aumento da produtividade **os acordos estabelecidos previamente ao exercício do trabalho pelos empregados e que tragam a exposição clara das regras e das metas que os empregados deverão respeitar para fazer jus ao posterior recebimento da PLR.**

Daí a necessidade de cumprimento das exigências legais estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000 para que o contribuinte pessoa jurídica possa ter acesso à vantagem fiscal de dedução dos valores pagos a título de PLR.

Além disso, verifica-se que o art. 526 do RIR/2018 uniu, no seu inciso II, as previsões que antes constavam dos incisos II e III do art. 462 do RIR/1999. O Regimento atualmente vigente esclareceu que podem ser deduzidas do lucro líquido as participações nos lucros da pessoa jurídica *“atribuídas aos seus empregados, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou do contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 2000”*.

Tal fato corrobora o descabimento da tese defendida pelo contribuinte, no sentido de que a dedutibilidade das despesas com PLR poderia prescindir da observância das regras trazidas pela Lei nº 10.101/2000 em razão de a previsão então abrigada no inciso II do art. 462 do RIR/1999 ser completamente independente daquela acomodada no inciso III do mesmo dispositivo, que fazia menção à necessidade de respeito aos termos da MP nº 1.769-55/1999.

Tampouco procede a tese da defesa de que participações nos lucros e resultados seriam, por si, despesas operacionais, dedutíveis por força do art. 299 do RIR/1999 (equivalente ao art. 311 do RIR/2018):

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.

Contradiz tal tese o fato de o próprio RIR/1999 trazer, no seu art. 462, um inciso com a finalidade específica de estabelecer que a PLR acordada e paga na forma estabelecida na MP nº 1.769-55/1999 deve ser considerada dedutível. Se a PLR fosse, por si, uma despesa operacional, já dedutível nos termos do art. 299 do RIR/1999, o destaque feito no art. 462 do mesmo Regimento seria completamente desnecessário.

Conclui-se, portanto, que a dedutibilidade dos valores pagos a título de participações dos empregados nos lucros e resultados da empresa empregadora depende do atendimento dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

O entendimento aqui exposto está em conformidade com precedentes do CARF, conforme ilustram os seguintes julgados:

Acórdão nº 1201-002.685

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

(...)

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS OU (PPR OU PRL). TRATAMENTO COMO DESPESA OPERACIONAL. OBSERVÂNCIA AOS CRITÉRIOS DA LEI 10.101/2000.

Não atendidos os requisitos da Lei 10.101/2000, não são passíveis de serem aproveitadas como despesas operacionais as parcelas pagas a empregados a título de participações nos lucros ou resultados (PPR/PLR). Inteligência do §1º do art 3º do referido diploma normativo.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2011

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS OU (PPR OU PRL). INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da apuração do resultado ajustado as parcelas pagas a empregados a título de participações no lucros ou resultados.

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no que for cabível, as mesmas aplicadas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) em caso de lançamento reflexo. (grifou-se)

Acórdão n.º 1402-002.964

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS PLR. DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÕES

A dedutibilidade das despesas com as participações dos empregados nos lucros (PLR) passa, necessariamente, pela obediência ao artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 e ao artigo 299, §3º, incisos I e II do caput. Ausente qualquer demonstração dos critérios de pagamento dos valores classificados como participações nos lucros, não é possível aferir se aqueles requisitos foram atendidos, pelo que a glosa é imperativa.

(...) (grifou-se)

No caso concreto, concluiu-se que a PLR paga pelo contribuinte aos seus empregados não atendeu às exigências estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, uma vez que:

i) as convenções coletivas que instituíram a PLR foram celebradas retroativamente ao ano base da participação, quando deveriam ser anteriores ao período considerado para a apuração dos lucros e resultados a serem partilhados;

ii) os instrumentos coletivos celebrados não estabeleceram regras claras e objetivas a serem cumpridas pelos empregados para fazerem jus à PLR (mecanismos de aferição,

metas e prazos), o que retira das verbas pagas seu caráter de estímulo ao aumento da produtividade e de promoção da integração entre capital e trabalho;

iii) nos anos de 2007 e 2008, o contribuinte efetuou pagamentos de PLR seguidamente nos meses de janeiro, fevereiro, julho e outubro, descumprindo a regra legal que fixa a periodicidade mínima de um semestre e no máximo de duas vezes ao ano.

Conclui-se, dessa forma, que os pagamentos de PLR efetuados pelo contribuinte aos seus empregados nos anos-calendário de 2005 a 2008 se deu em desconformidade com os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000, o que impossibilita sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em razão disso, merece provimento o recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a cobrança dos créditos tributários decorrentes da adição, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, dos valores pagos a título de participações nos lucros e resultados aos empregados do contribuinte nos anos-calendário de 2005 a 2008.

Conclusão

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso especial do contribuinte e voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner